

**DIE REALTEILUNG VON
MITUNTERNEHMERSCHAFTEN**

— Gewinnverwirklichung und Bilanzierung —

Wilhelm Kungl

1971



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41553801_0051

D I E R E A L T E I L U N G
V O N
M I T U N T E R N E H M E R S C H A F T E N

- G E W I N N V E R W I R K L I C H U N G U N D B I L A N Z I E R U N G -

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Wilhelm Kungl
München 1971



Referent: Prof. Dr. P. Scherpf

Korreferent: Prof. Dr. O. Hintner

Tag der mündlichen Prüfung: 19. 7. 1971

INHALTSÜBERSICHT

Abkürzungsverzeichnis	15
Themenstellung	18

Erster Teil

Realteilung und Prinzipien der Gewinnverwirklichung

- Systematische Grundlegung -	22
A. Begriffsbestimmung	24
B. Rechtscharakter des Vermögens einer Mitunter- nehmerschaft	28
C. Das System der Gewinnverwirklichung im Ertrag- steuerrecht	43
D. Die systematische Ortsbestimmung der Realteilung durch die Rechtsprechung	59
E. Immanente Kritik der Rechtsprechung	85
F. Gewinnverwirklichung bei Realteilung als Erschei- nungsform der Umorganisation von Unternehmen	119
G. Zwischenergebnis	139

Zweiter Teil

Bilanzierung und Gewinnverwirklichungsfolgen bei den einzelnen Erscheinungsformen der Realteilung

- Praktische Anwendung -

A. Das betriebswirtschaftliche Entscheidungsfeld bei Realteilung	149
B. Typologie der Erscheinungsformen der Realteilung	155
C. Realteilung einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft	165
D. Realteilung einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft	195
E. "Realteilung" mehrerer Mitunternehmerschaften	199
F. Partielle Realteilung	206
G. Ergebnis	209
Ausblick	212

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis	15
Themenstellung	18

Erster Teil

Realteilung und Prinzipien der Gewinnverwirklichung

- Systematische Grundlegung -	22
A. Begriffsbestimmung	24
B. Rechtscharakter des Vermögens einer Mitunter- nehmerschaft	28
I. Der Begriff der Mitunternehmerschaft	28
II. Die Regelung des Gesellschaftsvermögens durch §§ 718 und 719 BGB	29
1. Gesellschaftsvermögen als Sondervermögen	30
2. Gesellschaftsvermögen in Gesamthandsge- meinschaft	31
3. Ausscheiden eines Gesellschafters	33
III. Die Abdingbarkeit des Gesamthandsvermögens bei der BGB-Gesellschaft	35
IV. Die notwendige Fähigkeit der OHG und KG, Gesamthandsvermögen erwerben zu können	35
V. Das Fehlen eines Gesellschaftsvermögens bei der atypischen stillen Gesellschaft	38
VI. Weitere Mitunternehmerschaften	40
VII. Zusammenfassung	40

C. Das System der Gewinnverwirklichung im Ertragsteuerrecht	43
I. Grundsystematik der Gewinnverwirklichung nach Albach	44
II. Gewinnverwirklichung nach dem Bilanzsteuerrecht	46
1. Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	47
2. Die Ausgestaltung des Erhaltungsprinzips durch das Einkommensteuerrecht	49
a) Die steuerlichen Bewertungsvorschriften der §§ 6 EStG, 7 EStDV	50
b) Die Veräußerung und Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Ziff. 2 und Abs. 3 EStG	51
III. Die ergänzende Ausgestaltung des Erhaltungsprinzips durch die Rechtsprechung	52
1. Gewinnverwirklichung bei Wechsel der Gewinnermittlungsart	53
2. Gewinnverwirklichung bei Wechsel der Einkunftsart	55
3. Gewinnverwirklichung bei Grenzüberschreitung	56
IV. Zusammenfassung	57
D. Systematische Ortsbestimmung der Realteilung durch die Rechtsprechung	59
I. Die These des RFH: Unentgeltliche Veräußerung	60
1. Urteil des RFH v. 15. 7. 1931 VI A 329/31	60
2. Urteil des RFH v. 3. 4. 1940 VI 728/39	70
II. Die Thesen des BFH: Austausch von Gesamthandsrechten und Identität von Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft	72

1. Urteil des BFH v. 6. 5. 1952 I 17/52 U	72
2. Urteil des BFH v. 17. 5. 1960 I 165/59	74
3. Urteil des BFH v. 2. 10. 1962 I 256/61 U	76
4. Urteil des BFH v. 5. 7. 1963 VI 333/61 U	80
III. Zusammenfassung	81
E. Immanente Kritik der Rechtsprechung	85
I. Kritik der Tatbestandsmerkmale	86
1. Teilung des Betriebsvermögens einer Mitunternehmerschaft	86
a) Die Unzulänglichkeit der Rückführung des Betriebsvermögens auf juristische Eigentumsbegriffe	87
b) Die ungeklärte Rolle der Verbindlichkeiten und Rückstellungen	87
c) Die Fragwürdigkeit der ertragsteuerlichen Differenzierbarkeit nach Gesamthands- und Bruchteilseigentum	89
2. Teilung entsprechend dem Anteilsverhältnis	91
a) Der unbestimmte Begriffsinhalt der Anteilsverhältnisse	92
b) Objekte der Teilung	93
3. Teilung im Kreis der bisherigen Mitunternehmer	95
a) Die Bezugnahme auf die Bilanzbündeltheorie	96
aa) Die Aussage der älteren Bilanzbündeltheorie	96
ab) Die Einschränkung der älteren Bilanzbündeltheorie durch den BFH	98
ac) Die Weitergeltung der Identitätsthese	98
ad) Kritik an der Identitätsthese	99
b) Die Schädlichkeit des Beitritts eines Drittgesellschafters	100

4. Fortführung der Buchwerte in Einzelunternehmen	102
a) Kein Wahlrecht auf Aufstockung	102
b) Fortführung in Einzelunternehmen	103
II. Realteilung und Gewinnverwirklichungstatbestände des Ertragsteuerrechts	105
1. Realteilung und Veräußerung	106
2. Realteilung beim Tausch	108
3. Realteilung und Entnahme	112
4. Realteilung und Betriebsaufgabe	114
III. Zusammenfassung	116
F. Gewinnverwirklichung bei Realteilung als Erscheinungsform der Umorganisation von Unternehmen	119
I. Die Realteilung als anteigener gesellschaftsrechtlicher Organisationsakt	120
1. Organisationsvorgänge sind keine Veräußerungsvorgänge	120
2. Organisationsvorgänge als anteigene Akte des Gesellschaftsrechts	121
3. Folgerungen für die Gewinnverwirklichung nach Albach	123
II. Gewinnverwirklichung bei Geltung des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens	124
III. Anwendungsfälle des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens	127
1. Überführung einer Einzelunternehmung in eine Personengesellschaft	128
2. Überführung einer Einzelunternehmung in eine Kapitalgesellschaft	129

3. Begründung des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens durch den BFH durch extensive Auslegung des § 15 Abs. 2 KStG	131
4. Bestätigung des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens durch den Gesetzgeber (UmwStG 1969)	134
a) Durchbrechung des Erhaltungsprinzips durch § 4 UmwStG 1969	135
b) Bestätigung der Rechtslage zur Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft durch § 22 UmwStG 1969	136
IV. Zusammenfassung	137
G. Zwischenergebnis	139
I. Systematische Ortsbestimmung	139
II. Die Thesen zur Begründung einer erfolgsneutralen Realteilung	142
1. Die These von der erfolgsneutralen Veräußerung	142
2. Die Identitätsthese	143
3. Die These vom Ausgleich der Gesamthandsrechte	144
4. Die These von der erfolgsneutralen Betriebsaufgabe	145
5. Die These vom fortgeführten Gesellschaftsvermögen	147

Zweiter Teil

Bilanzierung und Gewinnverwirklichungsfolgen bei den einzelnen Erscheinungsformen der Realteilung

- Praktische Anwendung - 149

A. Das betriebswirtschaftliche Entscheidungsfeld bei Realteilung	150
1. Das Rationalprinzip als Auseinandersetzungs- maxime: Teilung in Relation zur Vermögens- beteiligungsquote	151
2. Der Teilungsplan zur Bestimmung der Teilbetriebe	152
3. Auseinandersetzungsbilanz und Unternehmensbewer- tung als Grundlage der steuerlichen Informations- suche	152
4. Die wertmäßige Abstimmung der Teilbetriebe mit den Vermögensbeteiligungsquoten	153
5. Die Steuerfolgen	154
B. Typologie der Erscheinungsformen der Realteilung	155
I. Bisherige Klassifizierungen	155
1. Die Einteilung von Maaßen	156
2. Die Einteilung von Fährnich	157
3. Die Einteilung von Thiel und Heister	157
II. Eigene Klassifizierung	158
1. Die relevanten Sachverhaltsmerkmale	159
2. Typologie der Erscheinungsformen bei Realtei- lung einer zweigliedrigen Mitunternehmer- schaft	161
3. Erweiterung dieser Typologie auf mehrglied- rige Mitunternehmerschaften und "Realtei- lung" mehrerer Mitunternehmerschaften	163

C. Realteilung einer zweigliedrigen Mitunternehmer- schaft	165
I. Realteilung ohne stille Reserven	166
1. Gleiche Anteile an Vermögen, Kapital und Teilwerten: Der Fall ohne Ver- rechnungen	166
2. Gleiche Anteile an Vermögen und Teil- werten, nicht jedoch an Vermögen und Kapital: Der Ausgleichsfall	167
3. Gleiche Anteile an Vermögen und Kapital, nicht jedoch an Vermögen und Teilwer- ten: Der Zuzahlungsfall	170
4. Vom Vermögensanteil abweichende Anteile an Kapital und Teilwerten: Ausgleichs- und Zuzahlungsfall	171
II. Realteilung mit stillen Reserven im Ver- hältnis der Vermögensbeteiligungsquoten	172
1. Realteilung mit aufgelösten stillen Re- serven im Verhältnis der Vermögensbetei- ligungsquoten mit gleichen Anteilen an Vermögen, Kapital und Teilwerten	173
2. Realteilung ohne Auflösung stiller Re- serven im Verhältnis der Vermögensbe- teiligungsquoten bei gleichen Anteilen an Vermögen, Kapital und Teilwerten	173
III. Realteilung mit stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten	174
1. Das spezifische Gewinnverwirklichungs- problem bei Realteilung	174
a) Die Zwangsläufigkeit der Teilaufdek- kung stiller Reserven	175
b) Die bilanzielle Formalstruktur der aufgedeckten stillen Reserven	176

2. Bilanzierung und Gewinnverwirklichungs- folgen der aufgedeckten stillen Reserven	179
a) Die formale und bilanzielle Grund- struktur	179
b) Gewinn- und Verlustrealisierung	181
c) Gewinnrealisierung und Aufstockung der aktiven Buchwerte	182
d) Gewinnrealisierung und aktiver Aus- gleichsposten	186
e) Aktiver und passiver Ausgleichsposten	187
f) Ab- und Aufstockung der aktiven Buch- werte	188
g) Anpassung von Kapitalkonten	189
IV. Zusammenfassung	192
D. Realteilung einer mehrgliedrigen Mitunter- nehmerschaft	195
E. "Realteilung" mehrerer Mitunternehmensschaften	199
I. Die Gleichstellung mit der Realteilung durch den BFH	199
II. Die fehlerhafte Gewinnermittlung bei Ab- stellen auf den Kapitalkontenstand	200
F. Partielle Realteilung	206
I. Die grundsätzliche Problemfreiheit der partiellen Realteilung	206
II. Das Problem der Realteilung nach der These vom Austausch der Gesamthandsrechte	207
G. Ergebnis	209
Ausblick	212

A N H A N G

BILANZSTRUKTUREN DER REALTEILUNGSTYPEN BEI ZWEIGLIEDRIGEN
MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

I. Typengruppe A: Realteilung ohne stille
Reserven

Typ A ₁ : Gleiche Anteile an Vermögen, Kapital und Teilwerten	Anlage 1, 215
Typ A ₂ : Gleiche Anteile an Vermögen und Teilwerten, nicht jedoch an Anlagenkapital	" 2, 216
Typ A ₃ : Gleiche Anteile an Vermögen und Kapital, nicht jedoch an Vermögen und Teilwerten	" 3, 217
Typ A ₄ : Vom Vermögensanteil abwei- chende Anteile an Kapital und Teilwerten	" 4, 218

II. Typengruppe B: Realteilung mit stillen
Reserven im Verhältnis
der Vermögensbeteili-
gungsquoten

Typ B _{1,a} : Mit Auflösung der stillen Reserven	" 5, 219
Typ B _{1,b} : Ohne Auflösung der stillen Reserven	" 6, 220

III. Typengruppe C: Realteilung mit stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten bei Auflösung der überhöht erhaltenen stillen Reserven durch:

Typ C ₁ :	Neutraler Posten	Anlage 7, 221
Typ C _{4,I} :	Gewinn- und Verlustrealisierung	" 8, 222
Typ C _{4,II} :	Gewinnrealisierung und Aufstockung der aktiven Buchwerte	" 9, 223
Typ C _{4,III} :	Gewinnrealisierung und aktive Ausgleichsposten	" 10, 224
Typ C _{4,IV} :	Aktive und passive Ausgleichsposten	" 11, 225
Typ C _{4,V} :	Ab- und Aufstockung	" 12, 226
Typ C _{4,VI} :	Anpassung der Kapitalkonten	" 13, 227

LITERATURVERZEICHNIS

I. Monographien	228
II. Beiträge in Zeitschriften und Sammelwerken	233
III. Rechtsprechung	244
1. Bundesverfassungsgericht	244
2. Reichsfinanzhof	244
3. Bundesfinanzhof	244
4. Finanzgerichte	245

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
a. M.	anderer Meinung
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes (Band, Seite)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift), auch Durchführungs- bestimmung
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZA	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A

d. V.	der Verfasser
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Einl.	Einleitung
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GdbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbHG	GmbH-Gesetz
GW-StRK	Grundwerk der Steuerrechtsprechung in Karteiform
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdSW	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes)
Hrsg.	Herausgeber
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
i. d. F.	in der Fassung
Inf.	Die Information (Zeitschrift)
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
NB	Neue Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
nrkr.	nicht rechtskräftig
NSt	Neues Steuerrecht (Zeitschrift)

NWB	Neue Wirtschaft-Briefe (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o. J.	ohne Jahresangabe
o. V.	ohne Verfasser
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RGR	Reichsgerichtsräte (Kommentar)
RGZ	Reichsgericht in Zivilsachen
rkr.	rechtskräftig
RStBl	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis - Blattei-Handbuch
S.	Seite, auch siehe
Slg.	Sammlung
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StKR	Steuerkongreßreport
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StW (StuW)	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
UmwStG	Umwandlungs-Steuergesetz
Vgl.	vergleiche
Vfg.	Verfügung
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert nach

T H E M E N S T E L L U N G

Die Realteilung von Mitunternehmerschaften ist eine Erscheinungsform aus dem Gebiet der Umorganisation von Unternehmen. Dies wird ersichtlich, wenn man darunter in Anlehnung an Flume ¹⁾ versteht:

- den Ein- und Austritt von Gesellschaftern in Personenunternehmen,
- die Überführung von Einzelunternehmen und/oder Personengesellschaften in Personengesellschaften,
- die Teilung von Personengesellschaften in Einzelunternehmen (= Realteilung von Personengesellschaften) und/oder Personengesellschaften,
- die Umwandlung von Personengesellschaften in Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften und von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften,
- die Umwandlung und Verschmelzung von Kapitalgesellschaften sowie Teilung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften.

Innerhalb dieser unternehmensbezogenen Organisationsvorgänge ist Realteilung als Teilung von Personengesellschaften in Einzelunternehmen ein Vorgang der Dekonzentration. Seine wirtschaftliche Bedeutung ist nicht zu unterschätzen, wenn man berücksichtigt, daß die hier angesprochenen Unternehmensformen, insbesondere OHG und KG, die weitaus verbreitetsten Unternehmensformen zumindest im mittelständigen

1) Vgl. Flume, Werner, Ungelöste steuerrechtliche Probleme der Unternehmenskonzentration, Vortrag gehalten auf der Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft in Bochum am 17. 11. 1967, wiedergegeben in: ZfbF, Neue Folge, Bd. XX, Jg. 1968, S. 90 - 103

schen Unternehmensbereich sind. Hier ist die Realteilung oft ein geeignetes Mittel, betriebswirtschaftlich gebotene Dekonzentrationsmaßnahmen auf steuerlicher Ebene zu vollziehen. Die Rückführung einer Personengesellschaft in Einzelunternehmen oder andere Personengesellschaften kann betriebswirtschaftlich geboten erscheinen, etwa wenn ein Mehrproduktunternehmen seine Leistungen erfolgreicher durch getrennte Unternehmen erbringen kann als durch ein einheitliches Unternehmen oder wenn sich der Vertrieb z. B. unterschiedlicher Automarken innerhalb einer Personengesellschaft auf Grund von Ausschließlichkeitsforderungen der Lieferanten verbietet. Daneben können auch Tatbestände auf Gesellschafterebene die Teilung einer Personengesellschaft nahelegen, z. B. wenn sich strittige Gesellschafter oder Gesellschafterstämme trennen wollen oder im Anschluß an einen Erbgang Umgruppierungen der Gesellschafter - und damit verbunden - Trennung des Gesellschaftsvermögens zweckmäßig erscheinen.

Vertreter der Betriebs- und Volkswirtschaftslehre und überwiegend auch des Steuerrechts fordern die Herstellung der Steuerneutralität "in bezug auf Änderungen der Unternehmensstruktur und Unternehmensgröße ¹⁾". Von seiten der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und des Steuerrechts wird auch darauf hingewiesen, "daß der Steuertatbestand eine steuerliche Leistungsfähigkeit indizieren soll und nach der indizierten Leistungsfähigkeit auch die Höhe der Steuer zu bemessen ist". Dafür seien aber Vorgänge der Kon-

1) Vgl. Themen und Stellungnahmen der zit. Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft, insbesondere Hax, Karl, a. a. O., S. 116

zentration und Dekonzentration ungeeignet, weil sie in Wahrheit keine Verkehrsvorgänge sind, an welche de lege lata durch die Verkehrssteuern angeknüpft wird, und auch keine Veräußerungsvorgänge, wie sie von den Ertragsteuern grundsätzlich unterstellt werden, sondern arteigene Organisationsakte ¹⁾.

Nun ist aber der Begriff der Realteilung ein durch den BFH konzipierter steuerrechtlicher Begriff. Daraus folgt, daß die vorliegende Arbeit, die sich Fragen der Gewinnverwirklichung und Bilanzierung bei Realteilung zum Thema gestellt hat, auf die steuerrechtliche Terminologie abstellen muß und nicht die Realteilung von Personengesellschaften zum Gegenstand haben kann, sondern diejenige von Mitunternehmerschaften, wiewohl in Rechtsprechung und Rechtslehre auch überwiegend von Personengesellschaften gesprochen wird. Der steuerrechtliche Begriff der Mitunternehmerschaft ist das systematische Äquivalent zum privatrechtlichen Begriff der Personengesellschaft, obwohl er begrifflich teils enger, teils weiter gefaßt wird.

Andererseits ist auch nach herrschender steuerrechtlicher Ansicht die Realteilung eine wirtschaftliche und damit betriebswirtschaftliche Frage ²⁾. Im Schrifttum wird davon ausgehend nicht nur das Fehlen einer befriedigenden bilanzmäßigen Darstellung der Gewinnrealisierung bei einer Real-

1) Vgl. Flume, Werner, a. a. O., S. 90 u. 93

2) Vgl. Hoffmann, Fritz, Fragen der Gewinnverwirklichung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes in: DStZ A 1963 S. 40 und BFH vom 6. 5. 1952 I 17/52 U, BStBl 1952 III S. 183 (2. Halbspalte)

teilung beklagt ¹⁾ sondern darüber hinaus der Betriebswirtschaftslehre als dem zuständigen Fachgebiet vorgeworfen, daß sie sich kaum mit einer Gesamtkonzeption für die Erfolgswirkungen von Gesellschaftsvorgängen befaßt habe, was die Fundierung steuerrechtlicher Ergebnisse erschwere ²⁾.

Die vorliegende Arbeit stellt den Versuch dar, ausgehend von einer systematisch-kritischen Grundlegung zur Realteilung (erster Teil) die praktischen Erscheinungsformen einer Realteilung zu lösen, nachdem sie typologisch systematisiert worden sind (zweiter Teil).

1) Vgl. Theis, Jakob, Schlußwort zu Heine, Heinz, Nochmals: Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen in: FR 1963 S. 545 und Maaßen, Kurt, Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung von Personengesellschaften in: DB 1964 S. 197

2) Vgl. Groh, Manfred, Gewinnrealisierung durch Sachabfindungen an ausscheidende Gesellschafter? in: BB 1969 S. 86

Erster Teil

REALTEILUNG UND PRINZIPIEN DER GEWINNVERWIRKLICHUNG

- SYSTEMATISCHE GRUNDLEGUNG -

Nach Littmann stellt die Realteilung ohne Gewinnrealisierung "einen Akt echter Rechtsfortbildung dar, der in seiner Bedeutung dem der Anerkennung der steuerfreien Rücklage für Ersatzbeschaffung gleichkommt" ¹⁾. Daraus wird ersichtlich, daß Rechtsgrundsätze zur Realteilung nicht konkreten Normen des Handels- oder Steuerrechts entnommen werden können, vielmehr aus Sinn, Zweck und Systemzusammenhang aller einschlägigen Rechtsgrundsätze der Gewinnverwirklichung abgeleitet werden müssen. Nach Vornahme begrifflicher Klarstellungen (A) ist zu untersuchen, wieweit die Unterstellung des BFH, das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft wäre ausschließlich gesamthänderisch gebunden, zutrifft (B), bevor die Gewinnverwirklichungsprinzipien des Ertragssteuerrechts (C), die Grundaussagen der Rechtsprechung (D) und die Stellungnahmen im Fachschrifttum (E und F) kritisch analysiert werden. In der Konzeption der Realteilung als Erscheinungsform der Umorganisation von Unternehmen und den daraus sich ergebenden Schlußfolgerungen der Gewinnrealisierung wird gleichzeitig die eigene Stellungnahme konkretisiert und als Zwischenergebnis (G) neben vier durch Rechtsprechung und Schrifttum entwickelten The-

1) Littmann, Eberhard, Zur Frage der Gewinnrealisierung beim Austausch von Beteiligungen an Personengesellschaften in: Inf 1963 Nr. 13 S. 241 - 245 (hier: S. 243 2. Sp.)

sen zur Gewinnverwirklichung bei Realteilung abschließend und zusammengefaßt dargestellt. An diesen erarbeiteten fünf Thesen werden dann im zweiten Teil die einzelnen Erscheinungsformen einer Realteilung auf ihre Bilanzierungs- und Gewinnverwirklichungsfolgen untersucht.

A. BEGRIFFSBESTIMMUNG

Die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung hat bisher nicht klargestellt, was sie unter Realteilung versteht. Lediglich im Urteil vom 2. 10. 1962 ¹⁾ sagt der BFH nach einer Bestandsaufnahme der bisherigen Rechtsprechung, ausgehend von der Feststellung, "das Vermögen einer Personengesellschaft ist gesamthänderisch gebundenes Vermögen aller Gesellschafter; das Recht jedes Gesellschafters am Betriebsvermögen ist mit dem Recht seiner Mitgesellschafter belastet Insoweit werden bei Aufteilung der Wirtschaftsgüter einer OHG (und einer GdBR, siehe § 718 BGB) nicht die Gegenstände ausgetauscht, sondern die Gesamthandsrechte an den Gegenständen. Darum hat der Bundesfinanzhof ... bei der Realteilung des Vermögens einer OHG unter die bisherigen Gesellschafter entsprechend dem bisherigen Anteilsverhältnis unter Fortführung der Buchwerte die Gewinnverwirklichung verneint."

Damit ist der Begriff der Realteilung nur umrissen, nicht definiert. Auch das steuerrechtliche Schrifttum hat bis heute keine allgemein anerkannte Definition der Realteilung geliefert. Deshalb ist es unerlässlich vorweg zu bestimmen, was in dieser Arbeit unter Realteilung verstanden wird:

Realteilung ist die Überführung von Mitunternehmenschaften in Alleinunternehmenschaften.

Damit ist - wie bereits im Rahmen der Themenstellung um-

1) BFH vom 2. 10. 1962 I 256/61 U, BStBl 1962 III S. 513 (hier: S. 514 1. Sp.)

rissen wurde - die Realteilung ein Vorgang der Umorganisation von Unternehmen. Näher bestimmt ist es eine Erscheinungsform des Austritts aus Mitunternehmerschaften gegen Sachwertabfindung, jedoch mit den Besonderheiten, daß die Mitunternehmerschaft, welche verlassen wird, untergeht und die Alleinunternehmerschaften durch die Realteilung begründet werden.

Die einzelnen Tatbestandsmerkmale werden in dieser Arbeit einer näheren Darstellung unterzogen ¹⁾, so daß an dieser Stelle eine Beschränkung auf Themenabgrenzung und terminologische Klarstellung berechtigt erscheint.

Das Einkommensteuerrecht sieht in den Personengesellschaften wie BGB-Gesellschaft, OHG, KG und stille Gesellschaft keine Steuersubjekte, vielmehr besteuert es sie im Rahmen des steuerlich äquivalenten Begriffes der Mitunternehmerschaft. Die Mitunternehmerschaft selbst wiederum ist auch nicht Steuersubjekt sondern die hinter ihr stehenden Mitunternehmer. Systematisch wird durch § 15 EStG damit die Mitunternehmerschaft steuerlich Alleinunternehmerschaften gleichgestellt. Da die Gewinnverwirklichungsfragen der Realteilung wegen ihrer ertragssteuerlichen Belastungsfolgen im Mittelpunkt dieser Arbeit stehen, ist auf die steuerlichen Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaften und Alleinunternehmerschaften abzustellen. Der steuerliche Begriff der Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Ziff. 2 EStG ist teils enger, teils weiter als der gesellschaftsrechtliche Begriff der Personengesellschaft ²⁾. Die Bezeichnung Alleinunterneh-

1) Vgl. Abschn. E dieses ersten Teils

2) Vgl. unten S. 28 f.

merschaft wird in Anlehnung an die Fachliteratur wegen ihrer semantischen Ergänzung zum Begriff der Mitunternehmerschaft verwendet und steht synonym für Einzelunternehmen.

Die neutrale Bezeichnung "Überführung" soll klarstellen, daß weder Umwandlung noch Verschmelzung vorliegt. Damit soll auch bewußt offen gelassen werden, ob Auflösung mit Vollbeendigung gegeben ist - dies gilt aus gesellschaftsrechtlicher Sicht für die Realteilung - oder im Grunde Identität zwischen Mitunternehmerschaft und Alleinunternehmerschaften in Übereinstimmung mit Rechtsprechung und der herrschenden Lehre zu bejahen ist.

Bei dieser Begriffsbestimmung wird auch nicht verkannt, daß die vorliegende höchstrichterliche Rechtsprechung, durch die der Vorgang der Realteilung als besonderes Rechtsinstitut konzipiert wurde, unter Realteilung einen teils enger teils weiter gefaßten Vorgang versteht. RFH und BFH haben nämlich bisher nur Vorgänge unter dem Begriff Realteilung entschieden, bei denen eine zweigliedrige Mitunternehmerschaft mit je 50 %iger Vermögensbeteiligung der Gesellschafter aufgeteilt wurde. Andererseits wendet der BFH auch dann die zur Realteilung entwickelten Grundsätze an, wenn zwei zweigliedrige Mitunternehmerschaften mit je 50 %iger Vermögensbeteiligung der Gesellschafter in der Form aufgeteilt werden, daß eine Mitunternehmerschaft von einem Gesellschafter, die andere vom anderen übernommen wird ¹⁾.

1) Fall des BFH-Urteils vom 2. 10. 1962, I 256/61 U, BStBl 1962 III S. 513; vgl. unten S. 76

Der Begriff der Realteilung selbst wird als objektiver Begriff verstanden. Danach liegt eine Realteilung immer dann vor, wenn das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft nach Teilung im Rahmen von Alleinunternehmerschaften durch die bisherigen Mitunternehmer weitergeführt wird. Die Ansicht von Nissen ¹⁾, steuerlich müsse die erste Frage lauten, "ob die Gesellschafter wirklich eine reale Teilung ihrer Vermögensinteressen gewollt haben oder ob nicht andere Gesichtspunkte im Vordergrund gestanden haben", findet in der Rechtsprechung keine Stütze und ist als Überspitzung zurückzuweisen. Ein solches subjektives Tatbestandserfordernis widerspricht auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, derzufolge allein Sachzusammenhänge maßgeblich für die Besteuerung sind ²⁾.

-
- 1) Nissen, Karl-Heinz, Ertragsteuerliche Fragen der Realteilung bei Personengesellschaften in: Recht und Besteuerung der Familienunternehmen 1969/70 von Felix - Gimmy - Hoffmann - Nissen - Plückebaum, Schriften des Deutschen Wissenschaftlichen Steuerinstituts der Steuerbevollmächtigten e. V., Bonn 1970 S. 39 - 61 (hier: S. 42)
 - 2) Eine Umdeutungsmöglichkeit wegen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach § 6 StAnpG bleibt durch diese Klarstellung natürlich unberührt.

B. RECHTSCHARAKTER DES VERMÖGENS EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT

Der BFH sieht in einer Realteilung den Austausch von Gesamthandsrechten ¹⁾. Damit wird die Frage nach dem Rechtscharakter des Vermögens einer Mitunternehmerschaft zur Vorfrage der Realteilung: Ist bei Mitunternehmerschaften notwendigerweise und immer ein Gesellschaftsvermögen auszuweisen? Soweit dies zu bejahen ist: Muß es notwendigerweise und ausschließlich gesamthänderisch gebunden sein oder kann es nicht auch etwa in Bruchteilseigentum oder Alleineigentum von Gesellschaftern oder gar Nichtgesellschaftern stehen?

I. Der Begriff der Mitunternehmerschaft

Der Begriff der Mitunternehmerschaft ist "ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, über dessen Merkmale keine völlige Klarheit besteht und dessen Vorliegen im einzelnen Fall oft zweifelhaft ist" ²⁾. Abzustellen ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse. Mitunternehmerschaften sind immer OHG und KG, § 15 Ziff. 2 EStG. Im übrigen kommt es darauf an, ob der Beteiligte wirtschaftlich betrachtet eine gesellschafterähnliche Stellung inne hat. Merkmale dafür sind Beteiligung an stillen Reserven, Geschäftswert und gewisse Mitspracherechte.

1) Vgl. unten S. 72 f.

2) Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 14. Aufl., Köln o. J., Bd IV S. E '96. Vgl. hierzu auch Schmitt, Lothar, Die Unternehmungsform in Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht, Heft 3 der Schriftenreihe der Wilhelm-Rieger-Gesellschaft e. V., München 1966

Da das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft durch die Themenstellung dieser Arbeit vorausgesetzt wird, kann im Übrigen auf das einschlägige Schrifttum verwiesen werden.¹⁾

II. Die Regelung des Gesellschaftsvermögens durch §§ 718 und 719 BGB

Vor Darstellung der Besonderheiten des Gesellschaftsvermögens bei den einzelnen Mitunternehmerschaften kann die gemeinsame Regelung für BGB-Gesellschaft, OHG und KG in §§ 718 und 719 BGB dargelegt werden, soweit sie Wesen und Charakter des Gesellschaftsvermögens und seine Verfügbarkeit betrifft. Die Regelungen über die Handelsgesellschaften enthalten keine eigenständigen Rechtsvorschriften über das Gesellschaftsvermögen. Für die OHG verweist § 105 Abs. 2 HGB auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, für die KG tut dies § 161 Abs. 2 über § 105 Abs. 2 HGB. Die stille Gesellschaft wiederum kann begriffsnotwendig kein Gesellschaftsvermögen begründen, da die Vermögenseinlage des Stillen so zu leisten ist, "daß sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht", § 335 Abs. 1 HGB. Die Frage nach Rechtscharakter und Umfang des Gesellschaftsvermögens ist damit mit den §§ 718 und 719 BGB zu beantworten, grundsätzlich auch mit Wirkung für OHG und KG.

1) Vgl. z. B. Herrmann-Heuer, a. a. O., S. E 96 f.; Brönner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, 11. Aufl. Stuttgart 1965, S. 49 ff.; Böttcher, Conrad und Zartmann, Hugo, Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, Stuttgart 1968, S. 114 ff.

1. Gesellschaftsvermögen als Sondervermögen

Das Gesellschaftsvermögen ist ein Sondervermögen, das in der typischen Form des Gesamthandvermögens "stets allen zur Zeit vorhandenen Gesellschaftern und nur ihnen zusteht, der Verfügung des einzelnen Gesellschafters und dem Zugriff seiner Gläubiger entzogen ist und deshalb ausschließlich den besonderen Zwecken der Gesellschaft dienstbar gemacht werden kann". ¹⁾ Zum Gesellschaftsvermögen können alle materiellen und immateriellen Vermögenswerte gehören, also "nicht nur Sachen und Rechte jeder Art (Forderungen, Nutzungsrechte, Patentrechte), sondern auch Werte tatsächlicher Natur wie Beziehungen zur Kundschaft, Geschäftserfahrungen, Geschäftsgeheimnisse" ²⁾. Der Gesellschaftsbegriff erfordert jedoch kein besonderes Gesellschaftsvermögen als Sondervermögen, weil z. B. der Gesellschaftszweck auch ohne Vermögenswerte verfolgt werden kann oder das dem Gesellschaftszweck dienende Vermögen einem Gesellschafter gehört. ³⁾ Die Widmung zum Gesellschaftszweck kann rechtlich in Form eines Besitzkonstituts z. B. Miete oder Pacht erfolgen.

Dabei ist festzuhalten, daß das BGB unter Gesellschaftsvermögen - möglicherweise entgegen dem Sprachgebrauch - nicht den Überschuß der Vermögensgegenstände über die Schulden, also ein Rein- oder Nettovermögen versteht, sondern "die Gesamtheit einer Person zustehenden wirt-

1) Hueck, Alfred, Gesellschaftsrecht, 15. Aufl., München 1970, S. 18. Die nachfolgenden Ausführungen folgen weitgehend den Darlegungen von Hueck.

2) Hueck, Alfred, Gesellschaftsrecht, a. a. O., S. 37

3) Vgl. Hueck, Alfred, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, 3. Aufl. Berlin 1964, S. 158

schaftlich verwertbaren Sachen und Rechte, also nur deren Aktivvermögen - ohne Abzug der darauf lastenden Verbindlichkeiten ¹⁾."

2. Gesellschaftsvermögen in Gesamthandsgemeinschaft

§ 718 Abs. 1 BGB sieht vor, daß "Beiträge der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände ... gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen)" werden. Diese Vorschrift ist aber durch den Gesellschaftsvertrag abdingbar, so daß Beiträge (Einlagen) der Gesellschafter und durch Geschäftsführung erworbene Gegenstände grundsätzlich auch in Bruchteilseigentum der Gesellschafter erworben oder belassen (bei Beiträgen) werden können ²⁾.

Die Gemeinschaft zur gesamten Hand besitzt zwar keine eigene Rechtspersönlichkeit, räumt aber den Gesellschaftern auch nicht das Recht ein, über die einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstände im eigenen Namen zu verfügen, § 719 Abs. 1 BGB. Eine entgegenstehende Verfügung wäre nichtig ³⁾, weil sie mit dem Sinn der Ge-

1) Thiel, Rudolf, Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft unter besonderer Berücksichtigung der Verwendung der Rechtsfigur der AG & Co oder der GmbH & Co in: Wpg 1966 Nr. 1 S. 11 - 15 und Nr. 2 S. 41 - 46 (hier: S. 42, 2. Sp.) unter Bezugnahme auf RGR-Kommentar zum BGB, 10. Aufl., Bd. 5 zu § 1922, Anm. 5, b S. 8 und RGZ, Bd. 149 S. 172

2) Vgl. Palandt, BGB, 24. Aufl. München und Berlin 1965 Anm. 8 zu § 705

3) Vgl. Palandt, a. a. O., Anm. 2 c zu § 719

samthand unvereinbar wäre. Dagegen ist eine Verfügung über den Anteil am Gesamthandvermögen selbst möglich, da dieses Recht Ausfluß der Mitgliedschaft ist und § 717 BGB die Übertragung dieser Mitgliedschaft bei entsprechender vertraglicher Regelung oder Zustimmung aller anderen Gesellschafter einräumt ¹⁾. Ein Gesellschafter kann also nie über seine Gesamthandsrechte an einzelnen Gegenständen, wohl aber unter Umständen über sein Mitgliedschaftsrecht und damit über seinen Anteil am Gesamthandvermögen rechtswirksam im eigenen Namen verfügen, auch wenn das Gesellschaftsvermögen in typischer Form als Gemeinschaft zur gesamten Hand begründet ist.

Soweit das Gesellschaftsvermögen in Abänderung von § 719 Abs. 1 BGB in Bruchteilsgemeinschaft vereinbart ist, kann jeder Gesellschafter über seinen Anteil an jedem einzelnen Vermögensgegenstand frei verfügen. Eine Verfügungsbeschränkung im Gesellschaftsvertrag, etwa des Inhalts, daß Verfügungen nur durch alle Gesellschafter gemeinsam vorgenommen werden können, schafft nur schuldrechtliche Bindung, so daß eine trotzdem vorgenommene Verfügung Dritten gegenüber wirksam wäre und der verfügende Gesellschafter gegenüber seinen Mitgesellschaftern lediglich wegen Vertragsverletzung Schadensersatzpflichtig gemacht werden könnte. Aus dieser Rechtsfolge wird die deutlich losere Bindung der Bruchteilsgemeinschaft gegenüber der Gesamthandsgemeinschaft ersichtlich, die sie für einen Gesellschaftszweck wenig geeignet macht ²⁾.

1) Vgl. Hueck, Alfred, Gesellschaftsrecht, a. a. O., S. 17 und Palandt, a. a. O., Anm. 2 b zu § 719 und Anm. 1 u. 2 zu § 717

2) Vgl. Hueck, Alfred, Gesellschaftsrecht, a. a. O., S. 16

3. Ausscheiden eines Gesellschafters

Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so sind ihm vorweg Gegenstände, die er der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hat, zurückzugeben. Der Ausscheidende ist von den gemeinschaftlichen Schulden zu befreien. Darüber hinaus ist ihm dasjenige zu zahlen, "was er bei der Auseinandersetzung erhalten würde, wenn die Gesellschaft zur Zeit seines Ausscheidens aufgelöst worden wäre", § 738 Abs. 1 BGB. "Reicht der Wert des Gesellschaftsvermögens zur Deckung der gemeinschaftlichen Schulden und Einlagen nicht aus, so hat der Ausscheidende den übrigen Gesellschaftern für den Fehlbetrag nach dem Verhältnis seines Anteils am Verlust aufzukommen", § 739 BGB. Der Ausscheidende hat also Anspruch auf Auseinandersetzung, jedoch nur unter der Fiktion einer Aufteilung, damit also Anspruch auf Abrechnung.

Die Abfindungsschuld ist eine gewöhnliche Geschäftsschuld der Gesellschaft, der Anspruch des Ausscheidenden ist ein Geldanspruch, der jedoch mit Zustimmung aller Gesellschafter auch durch Sachwerte abgegolten werden kann. Dabei handelt es sich um Hingabe an Erfüllung statt gemäß § 365 BGB, wobei die verbleibenden Gesellschafter für Rechts- und Sachmängel wie ein Verkäufer Gewähr zu leisten haben ¹⁾. Der Anteil des Ausgeschiedenen am Gesamthandsvermögen wächst den verbleibenden Gesellschaftern zu, soweit nicht Sachwertabfindung vorliegt, § 738 Abs. 1 BGB. Der schuldrechtliche Anspruch des ausscheidenden Gesellschafters erstreckt sich auf den Betrag seines Kapitalkontos und seinen Anteil an

1) Vgl. Thiel, Rudolf, Das Ausscheiden von Mitunternehmern gegen Sachabfindung in: FR 1964 Nr. 7 S. 146 - 148 (hier: S. 164)

den stillen Reserven und am Geschäftswert ¹⁾. Darüber hinaus hat er Anspruch auf Gewinn- oder Verlustanteil an zum Zeitpunkt des Ausscheidens schwebenden Geschäften gemäß § 740 Abs. 1 BGB. Diese gegenüber den Bewertungsgrundsätzen eines laufenden Jahresabschlusses abweichenden Vorschriften machen die Erstellung einer Ausscheidungsbilanz unerlässlich, soweit der Gesellschaftsvertrag nicht rechtswirksam eine Abfindung zum Buchwert des Kapitalkontos oder einen mit dem Bilanzstichtag sich deckenden Ausscheidungsstichtag vorsieht ²⁾.

Da als Form der Auseinandersetzung Liquidation oder Abrechnung unter Fiktion einer Liquidation vorgesehen ist, liegt bürgerlich-rechtlich eine Veräußerung vor, also Gewinnverwirklichung und nicht etwa Gesamtrechtsnachfolge ³⁾.

Der aus der Bilanz ersichtliche Kapitalanteil ist eine rechnerische Ziffer, die auch nach juristischer Ansicht ⁴⁾ weder identisch ist mit dem Auseinandersetzungsanspruch noch mit dem Anteil am Gesellschaftsvermögen. Der Kapitalanteil repräsentiert auch keine Forderung des Gesellschafters und damit auch keine Schuld der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter.

1) Vgl. Palandt, a. a. O., Anm. 2c zu § 738

2) Vgl. Seithel, R., Der Übergang eines Gewerbebetriebs während des Wirtschaftsjahres und bei Gesellschafterwechsel im Rahmen einer Personengesellschaft, in: DStR 1969 Nr. 1/2, S. 18 - 22

3) Vgl. Staudinger-Kessler, BGB, § 730 Anm. 26 und Sörgel-Siebert-Schultze-Lassaulx, BGB, § 701 Anm. 2

4) Vgl. Hueck, Alfred, OHG, a.a.O., S. 68 und 171

III. Die Abdingbarkeit des Gesamthandvermögens bei der BGB-Gesellschaft

Die Abdingbarkeit von § 718 Abs. 1 BGB, derzufolge Beiträge (Einlagen) der Gesellschafter und durch Geschäftsführung erworbene Gegenstände nicht notwendigerweise in Gemeinschaft der Gesellschafter zur gesamten Hand erworben werden müssen, gilt speziell für die BGB-Gesellschaft.

Damit können Beiträge der Gesellschafter, z. B. ein Grundstück, das diese bereits in Bruchteilseigentum besaßen, in Bruchteilseigentum belassen werden. Gleichermaßen können durch Geschäftsführung erworbene Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens in Bruchteilseigentum der Gesellschafter erworben werden. Das Wesen der BGB-Gesellschaft steht dem nicht entgegen ¹⁾.

IV. Die notwendige Fähigkeit von OHG und KG, Gesamthandsvermögen erwerben zu können

OHG und KG sind als Sonderformen der BGB-Gesellschaft konzipiert. Wie erwähnt, gelten somit die Vermögensregelungen der §§ 718 u. 719 BGB gleichermaßen für OHG und KG wegen der Verweisungen in § 105 Abs. 2 bzw. § 161 Abs. 2 HGB.

Da aber OHG und KG begriffsnotwendig (§ 105 Abs. 1 u. § 161 Abs. 1 HGB) "unter gemeinschaftlicher Firma" be-

1) Vgl. Hueck, Alfred, Gesellschaftsrecht, a. a. O., S. 24

trieben werden müssen, kann Gesellschaftsvermögen nicht unter dem Namen der Gesellschafter erworben werden. Die OHG und KG können damit Gesellschaftsvermögen nur unter eigenem Namen und damit zwangsläufig als Gesamthandsvermögen erwerben. "Wollen die Gesellschafter ein Unternehmen in der Weise betreiben, daß kein gemeinsames Vermögen entsteht, vielmehr die Gesellschafter von vorneherein nach Bruchteilen berechtigt sind, so müssen sie das Unternehmen auf den Namen der einzelnen Gesellschafter führen. Das ist denkbar, aber dann liegt keine OHG vor, da das Merkmal der gemeinschaftlichen Firma fehlt ..." ¹⁾.

Trotz dieser Einschränkung ²⁾, nach welcher durch Geschäftsführung erworbene Vermögensgegenstände notwendigerweise zur gesamten Hand erworben werden müssen, kann auch bei der OHG neben gesamthänderisch gebundenem Vermögen auch Vermögen bestehen, das in Bruchteilsgemeinschaft den Gesellschaftern zusteht. Hueck ³⁾ weist weiter darauf hin, es sei nicht erforderlich, "daß alle von der OHG zum Betrieb ihres Handelsgewerbes genutzten Gegenstände den Gesellschaftern zur gesamten Hand gehören. Vielmehr können die Gesellschafter jeden einzelnen Gegenstand von dem Gesamthandvermögen ausnehmen und ihn einem einzelnen Gesellschafter oder allen Gesellschaftern bruchteilsmäßig belassen oder auch später entsprechende Übertragungen vornehmen".

1) Hueck, Alfred, OHG, a. a. O., S. 159 und Baumbach-Duden, Handelsgesetzbuch, 19. Aufl. München und Berlin, § 124 1 D auf S. 360

2) Hueck, Alfred, OHG, a. a. O., S. 158: Aus dieser Einschränkung folgt nur, "daß die aus dem Betrieb entstehenden Rechte allen Gesellschaftern gemeinsam und zur gesamten Hand zustehen".

3) Hueck, Alfred, OHG, a. a. O., S. 159

Dabei dürfte von praktischer Bedeutung nicht so sehr der Fall sein, daß gesamthänderisch erworbenes Vermögen in Bruchteilseigentum der Gesellschafter überführt wird, sondern der Fall, daß in Bruchteilseigentum der Gesellschafter befindliches Vermögen, z. B. Grundvermögen, obwohl es dem Gesellschaftszweck gewidmet wurde, nicht in Gesamthandsvermögen überführt ist. Wie die Praxis zeigt, ist dieser Fall bei betrieblich genutztem Grundvermögen der Gesellschafter schon aus Kostenersparnisgründen eher die Regel als die Ausnahme. Daraus ist aber zu schließen, daß die OHG zwar notwendigerweise Gesamthandsvermögen erwerben können muß ¹⁾, das gesamte Gesellschaftsvermögen der OHG aber keineswegs notwendigerweise den Gesellschaftern in Gemeinschaft zur gesamten Hand gehört.

Diese Feststellung ist für die Realteilung insofern von entscheidender Bedeutung, als damit die These des BFH, bei Realteilung liege Austausch von Gesamthandsrechten vor ²⁾, nicht geeignet ist, eine umfassende Begründung der Realteilung zu liefern. Hier scheint ein entscheidendes Mißverständnis in der Fachliteratur zu bestehen, da die These vom Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer-schaften, zumindest der Personengesellschaften, allge-

1) Vgl. Hueck, Alfred, OHG, a. a. O., S. 157

2) Vgl. unten S. 72 f.

mein insoweit unkritisch übernommen wird. Mangold ¹⁾ formuliert sogar ausdrücklich: "... nach Handelsrecht kann und darf eine Personengesellschaft nur Gesamthandsvermögen bilanzieren".

Über eine Auseinandersetzung mit einem ausscheidenden Gesellschafter enthalten die Vorschriften über die OHG und KG keine eigenständigen Regelungen, so daß mangels besonderer Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag wie bei der BGB-Gesellschaft die §§ 738 - 740 BGB gelten.

V. Das Fehlen eines Gesellschaftsvermögens bei der atypischen stillen Gesellschaft

Die stille Gesellschaft ist eine Gesellschaft, bei der sich jemand am Handelsgewerbe eines anderen in der Form beteiligt, daß seine Einlage gegen Anteil am Gewinn (und Verlust) in das Vermögen des anderen übergeht, § 335 HGB. Danach wird durch die stille Gesellschaft kein Gesamthandseigentum gebildet, vielmehr besteht nur ein Schuldrechtsverhältnis zwischen dem stillen Gesellschafter und dem ein

1) Mangold, Fritz, Das Gesellschaftergrundstück in der Bilanz der Personengesellschaft in: BB 1965 Nr. 14 S. 578 - 583 (hier: S. 583 1. Sp.); gl. A. Markeski, Dieter, Ist der unter Berufung auf die sogenannte Bilanzbündeltheorie erweiterte Betriebsvermögensbegriff des BFH bei Personengesellschaften berechtigt? in: DStR 1971 Heft 10 S. 301 - 312 (hier: 307 1. Sp.): "Es ist nach den §§ 718, 719 BGB bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und bei der OHG und KG nach § 39 HGB in Verbindung mit § 6 HGB unzulässig, anderes Vermögen als das Gesamthandsvermögen zum Betriebsvermögen der Gesellschaft zu rechnen und in die Bilanz aufzunehmen. Bei diesen Gesellschaften kann von einem eigenen Vermögen nur gesprochen werden, soweit es sich um das Gesamthandsvermögen handelt."

Handelsgewerbe betreibenden Kaufmann. Da das Gesellschaftsverhältnis nach außen nicht in Erscheinung tritt, liegt eine Innengesellschaft vor ¹⁾.

Die typische Form einer stillen Gesellschaft wird steuerrechtlich nach § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt und kann deshalb nicht als Mitunternehmerschaft besteuert werden. Liegt aber eine stille Gesellschaft in atypischer Form dergestalt vor, daß bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der stille Gesellschafter so gestellt ist, als ob er bei Auflösung und Auseinandersetzung gesamthänderisch beteiligt wäre, so ist der stille Gesellschafter steuerlich als Mitunternehmer gemäß § 15 Ziff. 2 EStG zu behandeln. Wegen der weiteren Unterscheidungskriterien zwischen einer typischen und atypischen stillen Gesellschaft muß hier im einzelnen auf die Spezialliteratur verwiesen werden ²⁾.

Der Anspruch des ausscheidenden atypischen stillen Gesellschafters bemißt sich nach § 339 HGB nach OHG-Recht (§§ 132, 134, 135 HGB), so daß die Auseinandersetzung des atypischen stillen Gesellschafters mit dem das Handelsgewerbe betreibenden Kaufmann wie zwischen zwei Gesellschaftern einer BGB-Gesellschaft, OHG oder KG vorzunehmen ist, obwohl kein gesamthänderisch gebundenes Vermögen vorliegt.

1) Vgl. Hueck, Alfred, Gesellschaftsrecht, a. a. O., S. 100 u. S. 101

2) Vgl. z. B. Böttcher, Conrad und Zartmann, Hugo, Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, Stuttgart 1968 und Brönnner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, 11. Aufl., Stuttgart 1965, S. 456 f.

VI. Weitere Mitunternehmerschaften

Da der Begriff der Mitunternehmerschaft von wirtschaftlichen und nicht formaljuristischen Tatbeständen abhängig ist, gibt es keine beschränkte Zahl von Mitunternehmerschaften. Mitunternehmer können z. B. auch Nießbraucher ¹⁾, Treuhänder ¹⁾, Vermächtnisnehmer, Arbeitnehmer und Unterbeteiligte ¹⁾ sein, wobei diese in aller Regel nicht Gesellschafter im Sinne des BGB oder HGB sind.

In all diesen Fällen wird, zumindest in der Mehrzahl der praktischen Fälle, kein Sondervermögen begründet sein und damit kein Gesamthandvermögen vorliegen können ²⁾.

VII. Zusammenfassung

Bei Realteilung einer Mitunternehmerschaft ist davon auszugehen, daß das Gesellschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft, soweit ein solches überhaupt begründet wird, einen differenzierten Rechtscharakter aufweisen kann.

Es ist durchaus nicht so, daß bei Personengesellschaften, ja auch nur bei OHG und KG, notwendigerweise und ausschließlich Gesamthandsvermögen vorliegt. Dies wird aber

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a. a. O., Bd IV § 15 Anm. 27 f - 27 h und zur Mitunternehmerschaft bei Unterbeteiligung insbesondere Böttcher-Zartmann, a. a. O., S. 113 ff.

2) Die gesellschafts- und eigentumsrechtliche Frage, ob und inwieweit Gesamthandvermögen vorstellbar ist, würde den Rahmen der Themenstellung dieser Arbeit sprengen, ohne von bedeutsamer Aussagekraft sein zu können.

vom BFH und einem Großteil der Literatur unterstellt und teilweise expressis verbis formuliert. Einzuräumen ist lediglich, daß OHG und KG, schon nicht aber BGB-Gesellschaft, durch Geschäftsführung erworbenes Gesellschaftsvermögen notwendigerweise nur als Gesamthandsvermögen erwerben können. Dies schließt aber nicht aus, daß gesamthänderisch gebundene Gegenstände in Bruchteilseigentum der Gesellschafter überführt werden können, ohne den Kreis des handelsrechtlich bilanzierten Sondervermögens zu verlassen, oder Beiträge (Einlagen) der Gesellschafter in Bruchteilseigentum verbleiben.

Soweit das Gesellschaftsvermögen gesamthänderisch gebunden ist, ist der Gesellschafter nicht berechtigt, über Anteile an einzelnen Vermögensgegenständen zu verfügen. Dagegen sind Verfügungen über Mitgliedschaftsrechte und damit über Anteile am Gesellschaftsvermögen selbst durch Gesellschafter bei entsprechender gesellschaftsvertraglicher Regelung möglich.

Das Ausscheiden eines Gesellschafters, auch gegen Sachwertabfindung, hat unter der Fiktion einer Liquidation zu erfolgen, was handelsrechtlich Auflösung der stillen Reserven bedeutet. Das Auseinandersetzungsguthaben des Ausscheidenden ist ein obligatorischer Anspruch, der grundsätzlich Kapitalkonten, Anteile an stillen Reserven, am Geschäftswert und an schwebenden Geschäften deckt. Soweit Gesellschaftsvermögen in Bruchteilsgemeinschaft besteht, sind Verfügungen des Gesellschafters über Anteile an einzelnen Vermögensgegenständen möglich. Dagegen sind Verfügungsrechte z. B. des atypisch still Beteiligten begrifflich ausgeschlossen, da ein Gesellschaftsvermögen

der stillen Gesellschaft als solcher nicht begründet wird. Der Anspruch z. B. dieses stillen Gesellschafters ist von Anfang an obligatorischer Natur und wird nicht erst durch die Auseinandersetzung zu einem schuldrechtlichen Anspruch in Höhe des Auseinandersetzungsguthabens.

C. DAS SYSTEM DER GEWINNVERWIRKLICHUNG IM ERTRAGSTEUERRECHT

Bei der Fragestellung dieses ersten Teiles, ob und inwieweit bei Realteilung Gewinnverwirklichung zu bejahen ist, kann auf eine Darstellung der Gewinnverwirklichung des geltenden Ertragsteuerrechts nicht verzichtet werden. Diese ist erbracht, wenn Gewinnverwirklichung ¹⁾ materiell, also nach Ausmaß, und zeitlich, also nach Eintritt des Gewinnverwirklichungsfalles, hinreichend definiert wurde.

Nun ist es aber eine Eigenheit der Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften nach Handels- und Steuerrecht, daß sie weitgehend auf unkodifiziertes Gewohnheitsrecht, hier auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (und Bilanzierung) verweisen (§ 38 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG). Diese machen aber keine konkrete Aussage über die Gewinnverwirklichung. Die Rechtsprechung selbst hat sich einer Klarstellung bewußt entzogen: "Die Entscheidung darüber, ob eine Realisierung vorliegt, kann nur von Fall zu Fall unter Würdigung aller, insbesondere aller wirtschaftlichen Gesichtspunkte, erfolgen." ²⁾

-
- 1) Die Bezeichnung Gewinnverwirklichung für Erfolgsverwirklichung, also Gewinn- oder Verlustverwirklichung, hat sich allgemein durchgesetzt. Sie steht auch hier für Erfolgsverwirklichung.
 - 2) RFH v. 10. 4. 1940 VI 754/39, RStB1 1940 S. 596; BFH v. 22. 9. 1959 I 51/59 U. BStB1 1961 III S. 1: "Der Begriff der Gewinnverwirklichung ist wirtschaftlich auszulegen."

Auch das Realteilungsurteil vom 2. 10. 1962 ¹⁾ hält sich an diesen Grundsatz: "Die Frage der Gewinnverwirklichung liegt in erheblichem Umfange auf wirtschaftlichem Gebiet." Dies mag wohl auch - wie eingangs zitiert - Groh ²⁾ veranlaßt haben, das Fehlen einer Gesamtkonzeption der Gewinnverwirklichung als ein Versäumnis der Betriebswirtschaftslehre anzukreiden. ³⁾

I. Die Grundsystematik der Gewinnverwirklichung nach Albach

Nach Albach ⁴⁾ ist "der ertragsteuerlich relevante Gewinn,

1) BFH v. 2. 10. 1962 I 256/61, BStBl 1962 III S. 513 (hier: S. 514 1. Sp.)

2) Vgl. oben S. 20 u. 21

3) Vgl. auch Albach, Horst, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht in: StbJb Nr. 22 1970/71 S. 287 - 320 (hier: S. 291), der diesen Vorwurf mit dem Hinweis ins rechte Licht rückt, die Rechtsunsicherheit auf dem Gebiet der ertragsteuerlichen Gewinnrealisierung habe ihre Ursache nicht in der Vielfalt der wirtschaftlichen Tatbestände, sondern in den inneren Widersprüchen der theoretischen Basis, die wiederum Ergebnis eines Zusammenstoßes betriebswirtschaftlicher Grundsätze mit spezifisch fiskalischen und juristischen Prinzipien sei.

4) Albach, Horst, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, a. a. O., S. 298

der durch die Veräußerung des Wirtschaftsgutes entstanden ist, ... die Differenz zwischen dem realisierten Ertrag und den Aufwendungen für dieses Wirtschaftsgut". Für den Zeitpunkt der Realteilung werden letztere durch den Buchwert wertmäßig repräsentiert.

Das geltende Recht verwendet nebeneinander mehrere Gewinnbegriffe. Die Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 3 EStG fußt auf der Quellentheorie, während diejenige des § 5 eine Konkretisierung der Reinvermögenszuwachstheorie darstellt. Theoretisch sind mit Albach ¹⁾ drei tragende Prinzipien zu erkennen: das Zuflußprinzip, das Veräußerungsprinzip und das Erhaltungsprinzip.

Alle drei Prinzipien geben Auskunft darüber, wann ein Gewinn als realisiert zu betrachten ist. Nach dem Zuflußprinzip ist der Zufluß einer Einnahme maßgeblich, nach dem Veräußerungsprinzip der Vollzug eines Veräußerungsaktes, das ist der Gefahrenübergang bei Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Rechtssubjekt auf ein anderes. Das Erhaltungsprinzip wiederum ist eine notwendige fiskalische Folge der Trennung des ertragsteuerlich relevanten Betriebsvermögens vom ertragsteuerlich grundsätzlich irrelevanten Privatvermögen. Es fingiert Realisierungstatbestände zur Sicherung der steuerlichen Erfassung stiller Reserven. Nach Albach fordert es Gewinnrealisierung in zwei Fällen ²⁾. Bei der ersten Fallgruppe handelt es sich um Vorgänge, bei denen steuermindernd gebildete

1) Albach, Horst, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, a. a. O., S. 292

2) Vgl. Albach, Horst, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, a. a. O., S. 307

stille Reserven durch Tausch- oder Entnahmevorgänge der Besteuerung ganz entzogen werden. Bei der zweiten Fallgruppe, die außerhalb des Problemkreises der Realteilung liegt, liegen Vorgänge der Überführung aus dem Bereich der Doppelbesteuerung von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer ausschließlich in den Bereich der Einkommensteuer vor. Es sind damit im wesentlichen Umwandlungsvorgänge von Körperschaften in Personengesellschaften.

In bezug auf die Realteilung zeigt sich, daß neben den drei tragenden Prinzipien der Gewinnrealisierung nur das Erhaltungsprinzip als systematischer Bezug zur Erfassung und Versteuerung stiller Reserven bei Realteilung herangezogen werden kann. Das Zuflußprinzip kann zu keiner Versteuerung führen, weil keine Einnahmen fließen und das Veräußerungsprinzip, weil es am Übergang von einem Rechtssubjekt auf ein anderes fehlt, jedenfalls bei Geltung der steuerlichen Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft.

II. Gewinnverwirklichung nach dem Bilanzsteuerrecht

Bei den einschlägigen Vorschriften des Bilanzsteuerrechts handelt es sich dabei nicht ausschließlich um steuerrechtliche Vorschriften, sondern auch um handelsrechtliche Vorschriften, soweit sie sich das Steuerrecht zu eigen gemacht hat. Da das Handelsrecht wiederum auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verweist, kann in Anlehnung an Adler/Düring/Schmaltz ¹⁾ folgende Rangordnung aufgezeigt werden:

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, 4. Aufl. Bd. I Rechnungslegung § 149 Anm. 18 auf S. 19

- (1) §§ 5 - 7 e EStG als lex specialis des Steuerrechts
- (2) §§ 38 - 47 a HGB als ergänzende Vorschriften
- (3) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Generalnorm.

Inhalt, Bedeutung und Problematik dieser Rechtsnormen, über die sich im wesentlichen eine herrschende Ansicht gebildet hat, werden nachfolgend vorausgesetzt ¹⁾.

1. Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

Als Gewinn ist bei Vollkaufleuten und anderen Gewerbetreibenden, "die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßige Ab-

1) Vgl. zu den Buchführungsvorschriften des Einkommensteuerrechtes die einschlägigen Kommentierungen, etwa Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer Bd I - III, Köln o. J., zu den handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften Adler/Düring/Schmaltz, a. a. O., insbes. Erläuterungen zu § 149 und Scherpf, Peter, Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Sonderdruck aus: Handbuch der Aktiengesellschaft, Köln 1967, insbes. S. VI 5 ff. sowie zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als Generalnorm neben diesen Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Grundsätze für Buchung und Jahresabschluß 2. Aufl. Düsseldorf 1970. Buchführungsvorschriften der Nichtpersonengesellschaften, z. B. solche für die Aktiengesellschaft und GmbH gelten nach herrschender Ansicht nicht für die Personengesellschaften, es sei denn, daß sie allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne von § 38 Abs. 1 HGB interpretieren. Hierzu vgl. Döllner, Georg, Steuerliche Bemerkungen (Forts. n. S.)

schlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßige Abschlüsse machen, ... für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, (§ 4 Abs. 1 Satz 1) das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist". Dabei sind nach Abs. 4 dieser Vorschrift für Zwecke der Steuerbilanz unter anderem die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen gemäß § 4 Abs. 1 EStG und über die Bewertung gemäß § 6 EStG zu befolgen.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß sich der steuerliche Begriff des Betriebsvermögens nicht deckt mit dem gesellschaftsrechtlichen Begriff des Gesellschaftsvermögens, wie er oben unter B dargelegt wurde. An dieser Stelle ist nur festzuhalten, daß der Begriff des Gesellschaftsvermögens ein Rohvermögen meint und der Begriff des Betriebsvermögens ein Reinvermögen. Der erstere meint also im Sinne der Bilanzterminologie die Summe der Aktiva (ohne Abzug von Passivpositionen) und der zweite das Eigenkapital, wodurch aber nichts über Begriffsumfang und Wertaspekte gesagt werden soll.

Es erhebt sich sodann die Frage, ob wegen der Bezugnahme von § 5 Abs. 1 EStG auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die oben dargestellte gesellschaftsrechtliche

(Forts. 1. S.)

zum neuen Aktienrecht in: DB 1967 Heft 31 S. 1261 - 1263 und Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in: BB 1969 Heft 12 S. 501 - 507 sowie zur Problematik der Rechnungslegungsvorschriften der GmbH Scherrer, Gerhard, Zur Konzeption der Bewertungsvorschriften des geplanten GmbH-Gesetzes in: DB 1971 Nr. 13 S. 586.

Veräußerung mit Gewinnverwirklichung auch für das Bilanzsteuerrecht zwingend bei Realteilung Gewinnverwirklichung fordert. Dies ist aus zwei Gründen zu verneinen. Die §§ 38 f. HGB gelten nach Inhalt und Wortlaut nur für die laufende, also reguläre Rechnungslegung. So bestimmt z. B. § 39 Abs. 1 HGB, daß jeder Kaufmann "bei dem Beginne seines Handelsgewerbes" seine Eröffnungsbilanz aufzustellen habe. Abs. 2 schreibt sodann vor, wie er "für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres" Inventar und Bilanz aufzustellen habe. Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches enthalten dagegen keinerlei Anweisungen über Bilanzierungsmaßnahmen zum Schlusse eines Handelsgewerbes oder bei Ausscheiden eines Gesellschafters. Danach sind Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung des Inhalts, daß bei Realteilung einer Handelsgesellschaft Veräußerung mit Gewinnrealisierung zu unterstellen sei, nicht gegeben. Ebenfalls kann wegen der eindeutigen Beschränkung der Bezugnahme des § 5 Abs. 1 EStG auf § 38 f. HGB nicht die aus den Vorschriften zur BGB-Gesellschaft, insbesondere § 738 BGB, durch die Literatur gefolgerte Veräußerung mit Gewinnrealisierung auf die Steuerbilanz bezogen werden. Diese Schlußfolgerung verbietet sich auch, zumindest für die Steuerbilanz, wegen der systematischen Stellung des die steuerlichen Bewertungsvorschriften enthaltenden § 6 Abs. 1 EStG und der Spezialvorschrift zur Veräußerung des Betriebes unter Betriebsaufgabe in § 16 EStG.

2. Die Ausgestaltung des Erhaltungsprinzips durch das Einkommensteuerrecht

Hier interessieren nur diejenigen Vorschriften, welche das Erhaltungsprinzip der Gewinnverwirklichung im Hinblick auf einzelne Tatbestände konkretisieren und damit Rückschlüsse auf die Realteilung erlauben.

a) Die steuerlichen Bewertungsvorschriften der §§ 6 EStG, 7 EStDV

Als einschlägig könnte hier insbesondere § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG angesehen werden, demzufolge "Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke ... mit dem Teilwert anzusetzen" sind. Wie später zu zeigen sein wird ¹⁾, stellt jedoch eine Realteilung nach der Rechtsprechung und Überwiegenden Ansicht in der Fachliteratur keine Entnahme dar. Auch Ziff. 6 dieser Vorschrift, nach welcher bei Eröffnung eines Betriebes die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen sind, ist nicht anwendbar, da nach der Rechtsprechung die Realteilung gedanklich nicht in die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft und in die Eröffnung einer Alleinunternehmerschaft umgedeutet werden kann, vielmehr steuerlich nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich die Weiterführung ein und desselben Unternehmens in anderer Rechtsform vorliegt ²⁾. Aus dem gleichen Grunde erübrigt sich auch die Untersuchung der Anwendbarkeit von § 6 Abs. 1 Ziff. 7 EStG, demzufolge bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, anzusetzen sind.

§ 7 Abs. 1 EStDV schreibt vor, daß bei unentgeltlicher Übertragung u. a. eines Anteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen sind, die sich nach den Vorschriften über

1) Vgl. unten S. 112 f.

2) Vgl. unten S. 73

die Gewinnermittlung ergeben, also mit den (weitergeführten) Buchwerten. Die Anwendung dieser Vorschrift muß schon daran scheitern, daß bei Realteilung keine unentgeltliche Übertragung vorliegt. Hier erhält der ausscheidende Mitunternehmer durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens Wirtschaftsgüter gegen Hingabe seiner Gesamthandsrechte an Wirtschaftsgütern, die dem anderen Gesellschafter zugeteilt werden. Darüber hinaus fehlt es begrifflich schon an der Möglichkeit der Übertragung, weil bei Realteilung kein Übertragungsempfänger besteht, vielmehr die Alleinunternehmerschaft eo ipso begründet wird.

Abs. 2 von § 7 EStDV wiederum ist deshalb nicht anzuwenden, weil neben der fehlenden Unentgeltlichkeit nicht die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in dasjenige "eines anderen Steuerpflichtigen" vorliegt. Wegen § 15 Ziff. 2 EStG ist die Mitunternehmerschaft selbst nicht Steuerpflichtiger. Steuerpflichtige sind die Mitunternehmer, die wiederum wie Alleinunternehmer behandelt werden. Im Falle der Realteilung verbietet sich damit die Vorstellung der Übertragung von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen begriffsnotwendig.

- b) Die Veräußerung und Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Ziff. 2 und Abs. 3 EStG

Liegt steuerrechtlich die Veräußerung "des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist (§ 15 Ziff. 2)", vor, so gehört ein aus der Veräußerung erzielter Gewinn auch zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Wie unten näher gezeigt wird ¹⁾,

1) Vgl. unten S. 106

kann eine Realteilung begrifflich auch nicht auf die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zurückgeführt werden.

Nach Abs. 3 des § 16 gilt als Veräußerung auch die Aufgabe des Gewerbebetriebes. Aus einer Rechtsprechung, derzufolge bei Betriebsaufgabe nicht veräußerte Wirtschaftsgüter nicht als in das Privatvermögen überführt unterstellt werden können, wenn eine ausdrückliche Entnahmehandlung nicht vorliegt, schließt Meynert, daß die Realteilung steuerlich als Betriebsaufgabe ohne Gewinnrealisierung unter Rückführung auf § 16 Abs. 3 EStG begründet werden kann ¹⁾.

Damit zeigt sich, daß das Einkommensteuerrrecht weder eigenständige konkrete Rechtsnormen zur Behandlung der Realteilung bietet, noch unter Bezugnahme auf die Vorschriften der BGB-Gesellschaft den Anspruch des ausscheidenden Gesellschafters auf Abrechnung unter der Fiktion einer Liquidation mit Gewinnrealisierung übernimmt.

III. Die ergänzende Ausgestaltung des Erhaltungsprinzips durch die Rechtsprechung

Vor Darstellung der Realteilung in der Rechtsprechung sind Ausgestaltungen des Erhaltungsprinzips in der Rechtsprechung aufzuzeigen. An dieser Stelle jedoch nur, soweit sie Verkehrsvorgänge einzelner Wirtschaftsgüter aufzeigen. Erscheinungsformen der Umorganisation

1) Vgl. unten S. 114 f.

von Unternehmen, und damit Verkehrsvorgänge ganzer Betriebsvermögen, werden gesondert behandelt ¹⁾. Die Anwendung des Erhaltungsprinzips bei einzelnen Wirtschaftsgütern durch die Rechtsprechung verdeutlicht jedoch Sinn und Zweck dieses Gewinnverwirklichungsprinzips und erlaubt Schlußfolgerungen für die Realteilung.

Während Entnahmevorgänge vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen dem Erhaltungsprinzip durch die Teilwertvorschrift des § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG gerecht werden ²⁾, wird der Tauschvorgang seit dem Tauschgutachten des BFH ³⁾ grundsätzlich als entgeltlicher Veräußerungsvorgang gesehen und nur bei Wert-, Art und Funktionsgleichheit auf eine Gewinnverwirklichung verzichtet. ⁴⁾

1. Gewinnverwirklichung bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

Werden Vermögensgegenstände innerhalb einer Einkunftsart (z. B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb) von einer Einkunftsquelle (Gewerbebetrieb) in eine andere mit gleicher Gewinnermittlung überführt, so besteht kein fiskalisches Interesse, mittels des Erhaltungsprinzips eine Entnahme mit Auflösung der stillen Reserve zu fingieren, da die

1) Vgl. unten F, S. 119 f.

2) Vgl. zum Verhältnis Realteilung und Entnahme unten S.112 f.

3) Gutachten des BFH v. 16. 12. 1958 I D 1/57 S, BStBl 1959 III S. 30

4) Vgl. zum Verhältnis Realteilung und Tausch unten S.108 f.

Besteuerung der stillen Reserven gesichert bleibt ¹⁾.
Höchststrichterlich noch nicht entschieden sind jedoch
die Fälle, in denen innerhalb einer Einkunftsart (z. B.
Einkünfte aus Gewerbebetrieb) Wirtschaftsgüter von einem
Gewinnermittlungsbereich nach § 4 Abs. 3 EStG in einen
solchen nach § 5 EStG oder umgekehrt überführt werden.

Der erste Fall wurde durch das FG Düsseldorf ²⁾ in einem
nicht rechtskräftigen Urteil in Wahrung des Erhaltungs-
prinzips auf eine Realisierung der stillen Reserven ver-
zichtet, weil diese im Rahmen der Gewinnermittlung nach
§ 5 EStG gewährleistet sei. Im zweiten Fall, also bei
Überführung aus einem Gewinnermittlungsbereich nach § 5
EStG in einen solchen nach § 4 Abs. 3 EStG hat das FG
München ³⁾ auf eine Auflösung der stillen Reserven, im
Entscheidungsfall beim Grundvermögen, verzichtet, obwohl
deren Versteuerung im Rahmen der Gewinnermittlung nach §
4 Abs. 3 nicht gesichert war. Das FG begründet diese ver-
ständnisvolle Interpretation des Erhaltungsprinzips damit,
daß eine Auflösung der stillen Reserven bei Überführung
des Grund und Bodens nur dann berechtigt wäre, "wenn we-
gen des Wechsels der Gewinnermittlungsart eine Entnahme
des Grund und Bodens gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vorlie-
gen würde. Eine Entnahme in diesem Sinne setzt voraus,

1) BFH v. 30. 9. 1960 VI 137/59 U, BStBl 1960 III S. 489;
BFH v. 3. 7. 1952 IV 48/52 U, BStBl 1952 III S. 256;
BFH v. 7. 2. 1964 VI 19/63 U, BStBl 1964 III S. 328

2) FG Dü. vom 18. 12. 1968 VII 11/66 E, EFG 1969 S. 229;
gl. A. Plückebaum, Rudolf, Fragen der Gewinnrealisie-
rung, StW 1967 S. 689 - 722 (hier: S. 691)

3) FG Mü. vom 16. 12. 1969 II 73/68 in: EFG 1970 Heft 7
S. 329 (Revision eingelegt)

daß ein Wirtschaftsgut dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entnommen wird. Verbleibt dagegen das Wirtschaftsgut im betrieblichen Bereich, kann selbst bei seiner Überführung von einem Betrieb in einen anderen desselben Steuerpflichtigen keine Entnahme angenommen werden" Das Urteil, das noch vor dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts, demzufolge es mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar sei, daß nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG bei der Gewinnermittlung aus einer Veräußerung oder Entnahme der Wert des Grund und Bodens bei Landwirten in jedem Fall außer Ansatz bleibt ¹⁾ stellt klar, daß § 4 Abs. 1 EStG lediglich die steuerliche Erfassung von Werterhöhungen des Grund und Bodens ausschließt, die nach dem Übergang von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG auf diejenige nach § 4 Abs. 3 EStG eintrete. Nicht berührt bliebe danach die Möglichkeit einer Erfassung der bis zu diesem Übergang angewachsenen stillen Reserven. Damit müßten die stillen Reserven bis zum Zeitpunkt einer etwaigen Veräußerung oder Entnahme in das Privatvermögen unversteuert bleiben.

2. Gewinnverwirklichung bei Wechsel der Einkunftsart

Dagegen fordert die Rechtsprechung bei Überführung eines Wirtschaftsgutes von einer Einkunftsart in eine andere jedenfalls dann Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven in Anwendung des Erhaltungsprinzips, wenn der Bereich der gewerblichen Einkünfte verlassen wird und somit stille Reserven der Besteuerung durch die Gewerbe-

1) BVerfG vom 11. 5. 1970, 1 BvL 17/67, BGBl 1970 I S. 1145

steuer entzogen werden. 1)

Es kann ernsthaft nicht bestritten werden, daß es sich hierbei um eine durch Richterrecht verschärfte Rechtslage handelt. Das Gewerbesteuerergesetz ist ein eigenes Rechtsgebiet mit eigener Gewinnermittlungsvorschrift durch § 7 GewStG. Rechtssystematisch ist es damit unzulässig, Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuerrechtes im Hinblick auf gewerbesteuerliche Auswirkungen entgegen der Gewinnermittlungssystematik des Einkommensteuerrechtes belastungsverschärfend zu interpretieren.

Nach Plückebaum ²⁾ liegt auch nicht Gewinnverwirklichung vor bei Wechsel der Einkunfts- nicht aber Gewinnermittlungsart, sofern nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb verlassen werden. Praktische Bedeutung kann diese Meinung nur bei Überführungen aus dem Einkunftsbereich Land- und Forstwirtschaft in denjenigen aus selbständiger Arbeit (oder umgekehrt) bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG haben.

3. Gewinnverwirklichung bei Grenzüberschreitung

Das Erhaltungsprinzip wird auch angesprochen, wenn Wirtschaftsgüter von einem inländischen Betrieb (Betriebsstätte) in einen ausländischen überführt werden.

1) BFH v. 16. 3. 1967 IV 72/65, BStBl 1967 III S. 318; BFH v. 14. 4. 1967 VI 9/65, BStBl 1967 III S. 391

2) Vgl. Plückebaum, Rudolf, Fragen der Gewinnrealisierung, StW 1967 S. 689 - 722 (hier: S. 696 f.)

Der BFH ¹⁾ stellt bei Entscheidung dieser Frage darauf ab, ob die überführten Wirtschaftsgüter den "steuerlich erheblichen Bereich" verlassen haben oder nicht. Nur im ersten Fall wird das Vorliegen einer Entnahme bejaht und Gewinnrealisierung gefordert. Bei der Frage nach dem Verlassen des steuerlich erheblichen Bereiches ist darauf abzustellen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht oder nicht. Besteht ein DBA, so verläßt wegen der Besteuerung des ausländischen Betriebes (Betriebsstätte) durch den Vertragsstaat das Wirtschaftsgut den steuerlich erheblichen Bereich, so daß nach dem Erhaltungsprinzip ein Entnahmegewinn zu realisieren ist. Besteht kein DBA, so verbleibt das Wirtschaftsgut wegen Besteuerung des Welteinkommens durch § 1 Abs. 1 EStG im steuerlich erheblichen Bereich, so daß eine Gewinnverwirklichung unterbleiben kann, weil der Besteuerung nichts entgeht.

IV. Zusammenfassung

Von den drei tragenden Prinzipien der Gewinnverwirklichung nach Albach, dem Zuflußprinzip, dem Veräußerungsprinzip und dem Erhaltungsprinzip scheiden bei Entscheidung der Gewinnverwirklichungsfragen bei Realteilung die beiden ersten aus, weil weder Mittel fließen noch ein Veräußerungsvorgang von einem Steuersubjekt auf ein anderes unterstellt werden kann.

1) BFH v. 16. 7. 1969 I 266/65, BStBl 1970 II S. 175

Die Gewinnermittlungsvorschriften des Ertragssteuerrechts, die auf das Betriebsvermögen als Reinvermögen und nicht auf das Gesellschaftsvermögen als Rohvermögen abstellen, enthalten Normierungen des Erhaltungsprinzips bei Regelungen der Entnahmen, unentgeltlichen Übertragungen, Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgaben, alles Tatbestände, auf welche die Realteilung nicht zurückgeführt werden kann.

Die ergänzende Ausgestaltung des Erhaltungsprinzips durch die Rechtsprechung tendiert zu einer verständnisvollen extensiven Interpretation, derzufolge bei Wechsel der Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten und bei Grenzüberschreitungen von einzelnen Wirtschaftsgütern auf eine Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven verzichtet wird, solange eine spätere Erfassung gesichert bleibt. Eine durch das System der Ertragsbesteuerung nicht gedeckte Ausnahme wird hier nur zu Gunsten der Gewerbesteuer bei Verlassen des Bereichs der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemacht.

Wegen dieser Rechtslage zur Anwendung des Erhaltungsprinzips wäre zu erwarten, daß der BFH die Erscheinungsformen der Realteilung bei der Frage nach der Gewinnverwirklichung abgestellt hätte auf die Frage, ob durch die Realteilung Wirtschaftsgüter den steuerlich erheblichen Bereich verlassen oder nicht. Soweit sie dies nicht tun, hätte die Rechtsprechung ohne besondere Hervorhebung der Realteilung aus den Erscheinungsformen der Gewinnverwirklichung auf eine Auflösung der stillen Reserven verzichten können. Tatsächlich ist jedoch die Rechtsprechung einen anderen Weg gegangen, wie die Ausführungen im nächsten Absatz zeigen werden.

D. SYSTEMATISCHE ORTSBESTIMMUNG DER REALTEILUNG DURCH DIE RECHTSPRECHUNG

Obwohl die Bezeichnung der Realteilung für die Überführung von Mitunternehmeranteilen in Alleinunternehmerschaften erst durch den BFH im Urteil vom 6. 5. 1952 ¹⁾ verwendet wurde, mußte sich bereits der RFH in seiner Entscheidung vom 15. 7. 1931 ²⁾ mit den Steuerfolgen einer im Jahre 1927 vollzogenen Überführung einer Mitunternehmerschaft in Alleinunternehmerschaften beschäftigen.

An dieser Stelle wäre es zweckmäßig, neben einer Darstellung der Rechtsgrundsätze der tragenden Urteile gleichzeitig auch die Konsequenzen für Gewinnverwirklichung und Bilanzierung darzustellen. Littmann ³⁾ weist zu Recht darauf hin, daß eine nur abstrakte Darlegung der schwierigen bilanzsteuerrechtlichen Fragen die Probleme nicht aufhellen könne. Soweit dies aber mit einem Vorwurf gegenüber dem BFH verbunden ist, muß darauf hingewiesen werden, daß Überraschenderweise von sechs bisher ergangenen RFH- und BFH-Urteilen allein fünf - übrigens alle vom I. Senat - wegen unzureichenden Akteninhaltes bzw. mangelnder Sachaufklärung der Vorinstanzen in der Sache selbst nicht entschieden

1) Vgl. unten S. 72

2) Vgl. unten S. 60 f.

3) Vgl. Littmann, Eberhard, Zur Frage der Gewinnrealisierung beim Austausch von Beteiligungen an Personengesellschaften in: Inf. 1963 Nr. 13 S. 241 - 245 (hier: S. 241 linke Halbspalte)

werden konnten. Endgültig entschieden wurde lediglich im einzigen nicht durch den I. Senat ergangenen Urteil vom 5. 7. 1963 ¹⁾. Damit müssen sich die Darlegungen dieses Abschnittes zwangsläufig (mit Ausnahme der Ausführungen zum RFH-Urteil vom 15. 7. 1931) auf die Wiedergabe der Rechtsgrundsätze beschränken. Soweit RFH und BFH zu den einzelnen Problemen einer Realteilung konkret Stellung genommen haben, werden diese Stellungnahmen im zweiten Teil mit verarbeitet. Ferner wird im Hinblick auf die Problemstellung dieser Arbeit auf alle Entscheidungen verzichtet, die entweder zu anderen Rechtsgebieten (Gewerbesteuer, Bewertungsrecht) oder besonderen Problemkreisen im Rahmen der Einkommensbesteuerung außerhalb der Gewinnverwirklichung und Bilanzierung (z. B. Fragen der Teilbetriebsveräußerung und der damit verbundenen Tarifvergünstigung) ergingen.

I. Die These des RFH: Unentgeltliche Veräußerung

Ohne ausdrücklich von Realteilung zu sprechen, hat der RFH in zwei Urteilen Erscheinungsformen der Realteilung entschieden durch Rückführung auf einen Veräußerungsvorgang, der jedoch wegen Fehlens eines "einheitlichen Erwerbspreises" als unentgeltlich behandelt wurde.

1. Urteil des RFH vom 15. 7. 1931 VI A 329/31

Dem RFH lag zur Entscheidung ²⁾ ein Fall der Aufteilung

1) Vgl. unten S. 80

2) RFH vom 15. 7. 1931 VI A 329/31, RStBl 1931 S. 885

einer OHG auf ihre beiden Gesellschafter in der Form vor, daß die Wirtschaftsgüter des Bauunternehmens auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt wurden und diese je eine selbständige Bauunternehmung als Einzelunternehmen weiterführten. Die Gesellschafter, das Finanzamt und das Finanzgericht gingen von entgeltlicher Geschäftsübernahme aus. Strittig war lediglich der Ansatz und die Abschreibungsfähigkeit einer aktivierten Aufstockung.

Auch der RFH ging bei Entwicklung seiner Grundsätze vom Modell eines entgeltlichen Erwerbs eines Betriebs durch einen Dritten aus, stellte aber dann klar, daß im zu entscheidenden Fall von einem bestimmten einheitlichen Erwerbspreis nicht gesprochen werden könne, woraus sich für die Eröffnungsbilanz erhebliche Schwierigkeiten, insbesondere die Frage ergeben, inwieweit die früheren Teilhaber der aufgelösten Gesellschaft an die Buchwerte gebunden seien und inwieweit sie damit zusammenhängend einen Veräußerungsgewinn zu versteuern hätten.

Da aus den Akten für den RFH die Schlußbilanz der OHG nicht ersichtlich war, mußte er den Fall an das Finanzgericht zur Entscheidung zurückverweisen, zeigte aber an drei aufgeführten Beispielen, nach welchen Grundsätzen zu entscheiden sei. ¹⁾

1) Die Beispiele werden nachfolgend wiedergegeben, wobei zur besseren Verdeutlichung die sich aus den Zahlen des RFH zwingend ergebende Eröffnungsbilanz des B, dessen steuerliches Schicksal nicht strittig war, mit dargestellt wird.

Im ersten Beispiel unterstellt der RFH eine Schlußbilanz der OHG, welche lediglich in der Position "Baustellen" stille Reserven ausweist. Die OHG soll in der Form auf zwei Einzelunternehmungen überführt werden, daß A und B Baustellen mit gleichen Buchwerten und gleichen stillen Reserven übernehmen und im übrigen Aktiva und Schulden teilen. Kapitalkonten, Gewinn- und Vermögensanteile der beteiligten Gesellschafter sind gleich hoch:

Gesamtbilanz	Buch- werte	Stille Reser.	Teil- werte
	TRM	TRM	TRM
Baustellen a	10	40	50
Baustellen b	10	40	50
Kasse	20	-	20
Sonstige Aktiva	100	-	100
	140	80	220
	=====		
Kapitalkonto A	20	40	60
Kapitalkonto B	20	40	60
Schulden	100	-	100
	140	80	220
	=====		

Teilbilanzen	Buch- werte		Stille Reser.		Teil- werte	
	TRM		TRM		TRM	
	A	B	A	B	A	B
Baustellen	10	10	40	40	50	50
Kasse	10	10	-	-	10	10
Sonstige Aktiva	50	50	-	-	50	50
	70	70	40	40	110	110
	=====					
Kapitalkonto	20	20	40	40	60	60
Schulden	50	50	-	-	50	50
	70	70	40	40	110	110
	=====					

Die Lösung des RFH für diesen Beispielsfall läßt erkennen, daß er hier von einer Auflösung der stillen Reserven und damit der Realisierung von Veräußerungsgewinnen absehen will. Das Ergebnis wird rechtssystematisch nicht näher begründet, jedoch will der RFH offensichtlich nicht nach den Regeln eines Tausches vorgehen. In diesem Fall wäre nämlich der zu bilanzierende Wert des erworbenen Teilbetriebes in Höhe des Teilwertes des abgegebenen Teilbetriebes anzusetzen; beide Gesellschafter hätten also die vollen Teilwerte zu bilanzieren, für weitergeführte stille Reserven nach Teilung bliebe kein Raum:

Teilbilanzen	Buchwerte		Stille Reser.		Teilwerte	
	TRM		TRM		TRM	
	A	B	A	B	A	B
Baustellen	50	50	-	-	50	50
Kasse	10	10	-	-	10	10
Sonstige Aktiva	50	50	-	-	50	50
	110	110	-	-	110	110
	=====					
Kapitalkonto	20	20	-	-	60	60
+ stille Reserven	40	40				
	60	60				
Schulden	50	50	-	-	50	50
	110	110	-	-	110	110
	=====					

Die Steuerfolgen dieses Sachwerttausches wären für jeden Gesellschafter RM 40.000 realisierte und damit nach den allgemeinen Grundsätzen steuerpflichtige aufgelöste stille Reserven.

Als Ergebnis dieses idealtypisch einfach gelagerten Beispiels ist festzuhalten, daß nach dem Willen des RFH entgegen den Regeln des Sachwerttaushes von einer Realisierung der stillen Reserven abzusehen ist, wenn eine Mitunternehmerschaft auf ihre beiden Gesellschafter, die Einzelunternehmen weiterführen, in der Form aufgeteilt wird, daß alle Aktiv- und Passivpositionen geteilt werden. Dabei stehen stille Reserven einer Bilanzposition, sofern sie gleichfalls geteilt übergehen, der Weiterführung der Buchwerte nicht entgegen. Aus der Beispielsgestaltung kann ferner entnommen werden, daß der RFH nicht auf Teilung jedes einzelnen Wirtschaftsgutes abstellt, sondern auf Teilung der Bilanzpositionen. "Baustellen a" und "Baustellen b" sind je für sich eine Mehrzahl von Baustellen und damit eine Mehrzahl von Wirtschaftsgütern.

In einem zweiten Beispiel wählt der RFH eine prinzipiell gleichstrukturierte Schlußbilanz der OHG, wobei lediglich die Höhe der Kassenbestände und der sonstigen Aktiva übereinstimmend mit je RM 100.000 angenommen werden. Der Teilungsplan weicht insofern vom ersten Beispiel ab, als A den Kassenbestand und B die Baustellen allein übernehmen, während sonstige Aktiva und Schulden halbiert werden:

Gesamtbilanz	Buchwerte	Stille Reser.	Teilwerte
	TRM	TRM	TRM
Baustellen a	10	40	50
Baustellen b	10	40	50
Kasse	100	-	100
Sonstige Aktiva	100	-	100
	220	80	300
	=====		

Gesamtbilanz	Buch- werte	Stille Reser.	Teil- werte
	TRM	TRM	TRM
Kapitalkonto A	20	40	60
Kapitalkonto B	20	40	60
Schulden	180	-	180
	220	80	300
	=====		
Teilbilanzen	Buch- werte	Stille Reser.	Teil- werte
	TRM	TRM	TRM
	A B	A B	A B
Baustellen	100	- -	100
Kasse	100		100
Sonstige Aktiva	50 50		50 50
	150 150		150 150
	=====		
Kapitalkonto	20 20		
+ Stille Reserven	40 40		
	60 60		60 60
Schulden	90 90		90 90
	150 150	- -	150 150
	=====		

Da der RFH lediglich die Teilbilanz des A darstellt, kann nicht mit Sicherheit die obige Darstellung der Teilbilanz des B als Übereinstimmend mit dem Willen des RFH bezeichnet werden. Dies ist jedoch aus folgender Formulierung zu schließen: "Das Ergebnis (für den A, d. V.) wäre ein Veräußerungsgewinn nach §§ 30, 32, 58 EStG in Höhe von RM 40.000 entsprechend der Realisierung der in den Baustellen steckenden stillen Reserven (1/2 von 100.000 - 20.000 = RM 80.000)"¹⁾. Daraus ist zu schließen, daß alle in den Baustellen steckenden stillen Reserven realisiert werden sollen.

Dieses Ergebnis kann nicht befriedigen. Auch wenn man davon ausgeht, daß übernommene stille Reserven, die über die

1) RStBl 1931 S. 886 (2. Sp.)

Vermögensbeteiligungsquote hinausgehen, zur Realisierung stiller Reserven führen müssen, erhält B nur in Höhe von RM 40.000 höhere stille Reserven als ihm zustehen. Nur in dieser Höhe kann also eine Aufstockung verlangt werden, die bei A zu einem realisierten Veräußerungsgewinn führt. Bei der Lösung des RFH hätten nämlich A und B jeweils RM 40.000 stille Reserven zu realisieren und zu versteuern, B also auch den Teil der stillen Reserven, den er in Übereinstimmung mit seiner Vermögensbeteiligungsquote von der Mitunternehmerschaft in die Alleinunternehmerschaft überführt. Eine konsequente Lösung, die - wie oben dargestellt - auch vom RFH gemeint sein kann - würde deshalb die folgenden Teilbilanzen ausweisen:

Teilbilanzen	Buchwerte		Stille Reser.		Teilwerte	
	TRM		TRM		TRM	
	A	B	A	B	A	B
Baustellen		60	-	40		100
Kasse	100				100	
Sonstige Aktiva	50	50			50	50
	150	110	-	40	150	150
	=====					
Kapitalkonto	20	20				
+ stille Reserven	40	-				
	60	20	-	40	60	60
Schulden	90	90			90	90
	150	110	-	40	150	150
	=====					

Wegen der dargestellten, letztlich nicht ausreichend klaren Formulierung, muß vorläufig dahingestellt bleiben, welche der beiden Lösungen im Sinne des RFH sind. Die aus

dem Wortlaut des Urteils zu folgernde ist unbefriedigend und steht nicht in Übereinstimmung mit der vom RFH selbst gewählten systematischen Ausgangssituation.

Im d r i t t e n B e i s p i e l unterstellt der RFH für die von den Gesellschaftern übernommenen Baustellen unterschiedliche Buch- und Teilwerte und damit auch stille Reserven in unterschiedlicher Höhe und darüber hinaus bei gleich hoher (jeweils 50 %) Gewinn- und Vermögensbeteiligung unterschiedliche Kapitalkonten.

Gesamtbilanz	Buch- werte	Stille Reser.	Teil- werte
	TRM	TRM	TRM
Baustellen a	20	30	50
Baustellen b	30	50	80
Kasse	100	-	100
	150	80	230
	=====		
Kapitalkonto A	20	40	60
Kapitalkonto B	10	40	50
Schulden	120	-	120
	150	80	230
	=====		

Nachdem die Schulden auch hier halbiert werden sollen, sind entsprechend der Vermögensbeteiligung die Teilwerte von RM 230.000 zu halbieren, so daß auf jeden Gesellschafter RM 115.000 entfallen. Wegen des um RM 10.000 höheren Kapitalkontos muß aber A RM 120.000 erhalten, wonach für B RM 110.000 übrig bleiben. In der Teilwertdifferenz von RM 10.000 kommt damit die ursprüngliche Kapitalkontendifferenz zu Gunsten des A adäquat zum Ausdruck. Auf der

Ebene der Buchwerte erreicht der RFH den Gleichstand dadurch, daß er durch Beibehalt der Buchwerte der Baustellen des A (also keine Auflösung der stillen Reserven bei A!) vom Kassenbestand in Höhe von RM 100.000 dem A RM 70.000 und dem B RM 30.000 zuspricht, so daß im Endergebnis zwei Teilbilanzen mit RM 90.000 und RM 70.000 Bilanzsumme entstehen, also insgesamt um RM 10.000 (=Aufstockung von stillen Reserven bei B) mehr als die Schlußbilanz der geteilten OHG aufwies. Bilanzmäßig dargestellt ergibt dies:

Teilbilanzen	Buchwerte		Stille Reser.		Teilwerte	
	TRM		TRM		TRM	
	A	B	A	B	A	B
Baustellen	20	40	30	40	50	80
Kasse	70	30	-	-	70	30
	90	70	30	40	120	110
	=====					
Kapitalkonten	20	10				
+ stille Reserven	10	-				
	30	10	30	40	60	50
Schulden	60	60	-	-	60	60
	90	70	30	40	120	110
	=====					

Der RFH realisiert also in seinem dritten Beispielsfall von den gesamten stillen Reserven in Höhe von RM 80.000 nur RM 10.000. In Höhe dieses Betrages entsteht bei A ein Veräußerungsgewinn, während bei B stille Reserven durch Aufstocken der Buchwerte der Baustellen aufgelöst werden.

In Übereinstimmung mit der Konsequenz des ersten Beispiels sollen abweichend von den Grundsätzen der Sachwertabfindung stille Reserven grundsätzlich nicht aufgelöst werden, jedenfalls soweit sie entsprechend den Vermögensbeteiligungsquoten aufgeteilt werden. Da aber B stille Reserven in Höhe von RM 50.000 und nicht in Höhe der ihm zustehenden RM 40.000 erhält, ist in Höhe der Differenz Aufrechnung der stillen Reserven gegeneinander nicht möglich, B hat RM 10.000 bei seiner Bilanzposition Baustellen aufzustocken. Entsprechend werden bei A stille Reserven in gleicher Höhe in Form einer Gewinnzuweisung realisiert. Die Aufteilung des Kassenbestandes ist wie folgt zu begründen:

	<u>Gesamt</u>	<u>A</u>	<u>B</u>
	RM	RM	RM
Vermögensanteile	100.000	50.000	50.000
Ausgleich wegen Kapitalkontendifferenz		+ 10.000	- 10.000
Ausgleich zum Entgelt der höheren stillen Reserven		+ 10.000	- 10.000
		<u>70.000</u>	<u>30.000</u>
Zuweisungen	100.000	70.000	30.000
	=====	=====	=====

Während der Ausgleich der Kapitalkontendifferenz als erfolgsneutraler Vorgang keine Steuerfolgen auslösen kann, wird vom RFH in der Zuweisung um RM 10.000 höherer stiller Reserven an B gegen entsprechende höhere Zuweisung des Kassenbestandes an A ein entgeltlicher Veräußerungsvorgang gesehen. Der RFH zieht aber aus der unterschiedlichen Zuweisung der stillen Reserven nicht die Konsequenz, es müßten alle stillen Reserven

aufgelöst werden. Stille Reserven müssen nur aufgelöst werden, soweit ein Gesellschafter mehr erhält, als ihm in Übereinstimmung mit seiner Vermögensbeteiligungsquote (und nicht etwa Eigenkapitalanteil) zustehen.

In diesem Licht erscheint auch die gegen den Wortlaut des Urteils im obigen zweiten Beispielsfall vorgenommene Umdeutung gerechtfertigt. Hätte nämlich der RFH die aus seinem Wortlaut zu schließende Rechtsfolge für die Teilbilanz des B gewünscht, so stünde dies eindeutig im Widerspruch zum Ergebnis dieses dritten Beispielfalles.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß in diesem Urteil über eine Realteilung vom entgeltlichen Vorgang einer Sachwertabfindung eines Gesellschafters ausgegangen wird. Die Entgeltlichkeit wird aber im Ergebnis nur soweit bejaht, als ein Gesellschafter mehr stille Reserven erhält als ihm in Übereinstimmung mit seiner Vermögensbeteiligungsquote zustehen. Im Übrigen werden die stillen Reserven und Buchwerte gegeneinander aufgerechnet, was bilanztechnisch Nichtauflösung dieser stillen Reserven bedeutet. Bemerkenswert ist, daß der RFH das Ergebnis nicht mit der einkommensteuerlichen Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Einzelunternehmerschaft begründet, sondern mit der technischen Schwierigkeit des Fehlens eines "bestimmten einheitlichen Erwerbspreises".

2. Urteil des RFH vom 3. 4. 1940 VI 728/39

Neun Jahre später hatte der gleiche Senat des RFH wiederum den Fall einer Realteilung in einem amtlich nicht

veröffentlichen Urteil zu entscheiden ¹⁾. Das Urteil enthält keine zahlenmäßigen Angaben, so daß nur Sachverhalt und Rechtsgrundsätze wiedergegeben werden können.

Im Anschluß an eine Erbfolge wurde aus einer Mitunternehmerschaft, die mehrere Unternehmen betrieb, eines dieser Unternehmen ausgeschieden und von einem Gesellschafter allein weitergeführt. Betriebsprüfer und Finanzamt stellten sich auf den Standpunkt, es läge Entnahme vor, so daß der höhere Teilwert des Unternehmens angesetzt werden müsse, was einen Entnahmegewinn in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Kapitalkonto und eine entsprechende Aufstockung der Eröffnungsbilanzwerte der Einzelunternehmung zur Folge haben müsse.

Das FG verneinte eine Gewinnrealisierung, da "irgendwelche Mehrwerte durch Herausnahme ... aus der KG und Überführung in den Gewerbebetrieb der Mutter nicht entstanden wären". Der RFH stimmte diesem Ergebnis bei. Auch er verneinte Entnahme, sah aber den Vorgang als Veräußerung. Die Begründung, warum bei einer Veräußerung keine Gewinnrealisierung anzunehmen sei, bleibt der RFH aber schuldig. Er führt lediglich aus, daß im vorliegenden Fall eine Gewinnrealisierung nur angenommen werden könne, "wenn die fraglichen Werte für betriebsfremde Zwecke übertragen worden wären, wenn sie also wirtschaftlich gesehen in das Privatvermögen überführt oder künftig nicht mehr Gegenstand eines Gewerbebetriebes gewesen wären".

1) StRK Grundwerk II S. 189

II. Die Thesen des BFH: Austausch von Gesamthandsrechten und Identität von Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft

In vier Urteilen entwickelt der BFH seine Lehre von der Realteilung. Danach ist die Kernfrage der Realteilung, die Gewinnverwirklichung, eine wirtschaftlich zu entscheidende Frage, nichtsdestoweniger bietet die Rechtsprechung im wesentlichen keine wirtschaftlichen, sondern steuerrechtliche Begründungen: Eine Gewinnverwirklichung habe zu unterbleiben, weil und soweit Austausch von Gesamthandsrechten vorliege, also nicht Tausch von Wirtschaftsgütern. Im Übrigen liefert die Bilanzbündeltheorie die These von der Identität von Mitunternehmeranteilen und Alleinunternehmerschaften. Damit verläßt der BFH die Position des RFH.

1. Urteil des BFH vom 6. 5. 1952 I 17/52 U

In diesem Urteil, das den Begriff Realteilung aus der Taufe hob, wurde erstmals durch den BFH zur Problematik der Gewinnrealisierung bei Realteilung Stellung genommen ¹⁾. Zu entscheiden war der Übergang der Sonderabschreibung nach § 7 a EStG 1949 (der BFH spricht von "Bewertungsfreiheit") von einer real geteilten OHG - das Hauptgeschäft übernahm der eine Gesellschafter, zwei Zweigniederlassungen der andere - auf einen Teilbetrieb bei Ersatzbeschaffung in diesem Teilbetrieb.

1) BFH vom 6. 5. 1952 I 17/52 U, BStBl 1952 III S. 183

Da nach einer Entscheidung des gleichen Senats ¹⁾ die Frage des Übergangs der Sonderabschreibung nach § 7 a EStG 1949 auf ein Ersatzwirtschaftsgut von der Identität des Unternehmens und des Unternehmers abhängig zu machen ist, mußte der BFH auf das Wesen der Realteilung eingehen.

Die Entscheidung sieht im Gegensatz zu einer Auflösung in einer Realteilung eine "Verselbständigung organisatorisch zusammengehörender und wirtschaftlich verbundener Teile des bisherigen Gesamtunternehmens Die bisherige gesellschaftliche Beteiligung erfährt durch die Realteilung nur eine Umwandlung in dem Sinne, daß unter Verzicht auf das gesamthänderische Eigentum am ganzen Unternehmen ohne Wechsel in der Person die volle Herrschaftsgewalt über verselbständigte Glieder des bisherigen Unternehmens erlangt wird. In einer derartigen Ablösung der gesamthänderischen Bindung kann eine Weiterführung (Fortsetzung) des alten Unternehmens nunmehr in seinen Gliedern gesehen werden. Voraussetzung ist steuerlich, daß das alte Unternehmen und die Bewertungsfreiheit nur unter den bisherigen Gesellschaftern aufgeteilt (aufgegliedert) wird und die Fortsetzung des alten Unternehmens in der Fortführung seiner Buchwerte zum Ausdruck kommt."

Damit liefert die Entscheidung eine Definition der Realteilung. Realteilung wird im Gegensatz zur Auflösung und in Anlehnung an die Rechtsgrundsätze einer unentgeltlichen Betriebsübertragung ²⁾ gesehen. Während die Auflösung als ein Normalfall der Gewinnrealisierung der unent-

1) BFH vom 12. 12. 1951 I 75/51 U, BStBl 1952 III S. 23

2) § 5 Abs. 1 EStDV 1949, entspricht jetzigem § 7 Abs. 1 EStDV, gültig ab Veranlagungszeitraum 1967

geltlichen Übertragung eines Betriebes, eines Teilbetriebes, eines Mitunternehmeranteils oder einzelner Wirtschaftsgüter, die zu einem Betriebsvermögen gehören, gegenübergestellt wird, führt die Verneinung der Realteilung als einer Auflösung zu einem selbständigen Rechtsinstitut, das durch systematische Einordnung in die Regeln der Gewinnrealisierung gewonnen wird. Die Entscheidung geht ausdrücklich von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus, sieht aber das Wesen der Realteilung nicht in einer Aufteilung der einzelnen Wirtschaftsgüter entsprechend den Vermögensanteilen, sondern im Austausch der gesamthänderisch gebundenen Eigentumsrechte am ganzen Unternehmen gegen die volle Herrschaftsgewalt über selbständige Glieder des bisherigen Unternehmens.

2. Urteil des BFH vom 17. 5. 1960 I 165/59

Auch hier, wie im oben dargestellten Urteil 17/52 U, konnte der BFH keine Sachentscheidung treffen, sondern mußte nach Aufhebung der Vorentscheidung die Sache an das FG zurückverweisen ¹⁾. Im Zuge einer strittigen Auseinandersetzung wurde A, der bisher Komplementär war, unter Verschlechterung auch seiner vermögensmäßigen Gesellschafterstellung Kommanditist. Die ihm zugewiesenen Grundstücke mit offensichtlich sehr erheblichen stillen Reserven beließ er teils zur Deckung seiner Kommanditeinlage in der KG, teils führte er sie privaten oder anderen gewerblichen Zwecken zu.

1) Das Urteil des BFH vom 17. 5. 1960 I 165/59 ist überraschenderweise amtlich nicht veröffentlicht. Die Darstellung folgt den verhältnismäßig gründlichen Ausführungen in DR 1960 Nr. 28 S. 801

Letzteres war für den BFH aus den Akten nicht ersichtlich, eine weitere gewerbliche Verwendung wurde von ihm aber vermutet.

Der BFH geht im Gegensatz zum FG davon aus, daß sich eine Veräußerung oder Entnahme gegenseitig ausschließen müssen. Dies sei schon auf Grund der unterschiedlichen Rechtsfolgen geboten. A habe entweder einen Entnahmegewinn i. S. des § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG oder einen Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 EStG erzielt. Unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 6. 5. 1952 bezweifelt der I. Senat jedoch auf Grund des Akteninhaltes, ob überhaupt eine dieser beiden Möglichkeiten gegeben sei und nicht etwa Realauseinandersetzung, "bei der den beiden Gesellschaftern Grundstücke in etwa gleichem Verkehrswert zugewiesen wurden". Nur bei Überführung in das Privatvermögen könne ein Entnahmegewinn vorliegen. Bei Weiterführung eines Gewerbebetriebes durch A bliebe dagegen für eine Anwendung des § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG kein Raum. Der BFH lehnt ausdrücklich eine Konstruktion dahingehend ab, daß "jeder Gesellschafter die ihm zugeteilten Wirtschaftsgüter zunächst in sein Privatvermögen überführt und dann von dort in den neuen Betrieb eingebracht habe"¹⁾. Eine solche Interpretation widerspräche "einer vernünftigen wirtschaftlichen Betrachtung und der Tatsache, daß lediglich Mitunternehmerverhältnisse in ein Alleinunternehmerverhältnis umgewandelt wird. Da aber Mitunternehmerschaft und Alleinunternehmerschaft steuerlich gleichstehen (vgl. § 15 Ziff. 1 und 2 EStG), kann die bloße Änderung der Rechtsform nicht

1) DB 1960 Nr. 28 S. 802 (1. Sp.)

als Gewinnverwirklichung betrachtet werden" ¹⁾. Entgegen der Ansicht des FG legt der BFH keinen Wert darauf, daß A seine Stellung wesentlich verschlechtert habe. Die beiden Stellungen seien miteinander nicht vergleichbar; die Gesellschafter hätten sich in Wirklichkeit getrennt.

Eine Fortentwicklung der Rechtsprechung zur Realteilung ist in diesem Urteil vor allem darin zu sehen, daß der BFH das besondere Rechtsinstitut Realteilung im System der Gewinnverwirklichung bekräftigt. Er lehnt eine Rückführung auf eine Entnahme und damit Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen der Summe der Teilwerte und der niedrigeren Summe der Buchwerte ab. Dagegen wird die Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft als tragende Begründung hervorgehoben. Darüber hinaus scheint der BFH eine Realteilung auch dann noch bejahen zu wollen, wenn ein Mitunternehmer nur teilweise mit Sachwerten, mit denen er einen eigenen Betrieb weiterführt, abgegolten wird, im übrigen aber in der Mitunternehmerschaft mit verminderten Anteilen verbleibt.

3. Urteil des BFH vom 2. 10. 1962 I 256/61 U

Hier lag, wiederum dem I. Senat, ein Fall zur Entscheidung vor ²⁾, bei welchem zwei Gesellschafter mit je 50 % an einer OHG und einer BGB-Gesellschaft beteiligt waren

1) DB 1960 Nr. 28 S. 802 (1. Sp.)

2) BFH vom 2. 10. 62 I 256/61 U RStB1 1962 III S. 513;
nachfolgend Zitate aus S. 514, linke Halbspalte

und sich in der Form auseinandersetzten, daß der eine Gesellschafter die OHG und der andere die BGB-Gesellschaft übernahmen und je als Einzelunternehmen weiterführten. Da aber OHG und BGB-Gesellschaft nicht gleichwertig waren, erhielt derjenige Gesellschafter, welcher die BGB-Gesellschaft weiterführte, zusätzlich ein Betriebsgrundstück der OHG, auf welchem die BGB-Gesellschaft auch vor Teilung ihren Betrieb unterhielt, und den halben Anteil an einem Privatgrundstück des anderen Gesellschafters.

Das Finanzamt wollte nach den Grundsätzen einer Veräußerung versteuern, während das FG in der Auseinandersetzung einen Vorgang sah, der einer Realteilung gleichzustellen sei.

Der BFH, der auch hier in der Sache nicht entscheiden konnte und den Streitfall an das FG zurückverwies, mußte sich auf systematisch grundsätzliche Ausführungen beschränken. Die Ansicht des Finanzamtes, es läge Tausch (oder ein Spezialfall eines Tausches, eine Veräußerung) vor, wies das Urteil unter Hinweis auf die gesamthänderische Beteiligung zurück. "Das Vermögen einer Personengesellschaft ist gesamthänderisch gebundenes Vermögen aller Gesellschafter; das Recht jedes Gesellschafters am Betriebsvermögen ist mit dem Recht seiner Mitgesellschafter belastet Insoweit werden bei Aufteilung der Wirtschaftsgüter einer OHG ... nicht die Gegenstände ausgetauscht, sondern die Gesamthandsrechte an den Gegen-

ständen." Da die Rechtsprechung ¹⁾ bei Zusammenlegung von Wirtschaftsgütern unter Fortführung der Buchwerte im allgemeinen Gewinnverwirklichung verneint, muß dies "folgerichtig auch für den umgekehrten Fall der Realteilung gelten, soweit besondere Bestimmungen dem nicht entgegenstehen". Der BFH räumt auch ein, daß im zu entscheidenden Fall eine Realteilung nicht vorläge, "da OHG und GbR zwei getrennte Unternehmen sind". Dieser formale Tatbestand sei aber nicht von Bedeutung, weil beide Unternehmen auch in einer Personengesellschaft geführt hätten werden können. Entscheidend sei, daß Gesamthandsanteile zum Austausch kommen. Die Auflösung der stillen Reserven in den weitergeführten Unternehmen sei gesichert. "Erfolgt aber zwangsläufig die Gewinnrealisierung in den weitergeführten Unternehmen, so ist es auch steuerlich nicht gerechtfertigt, bereits bei der Realteilung solcher Unternehmen einen 'Gewinn' zu versteuern." ²⁾

Wegen der Zuzahlungen stellt das Urteil den Grundsatz auf, daß der ausscheidende Gesellschafter einen Veräußerungsgewinn insoweit erzielt, als er mehr erhält als sein Kapitalkonto beträgt. Dabei sind bereits bisher gesamthänderisch besessene Wirtschaftsgüter zu Buchwerten und private Zuzahlungen zu gemeinen Werten anzusetzen. Im Urteilsfall hatte also derjenige Gesellschafter, welcher die BGB-Gesellschaft weiterführte, den übernommenen Anteil des weichenenden Gesellschafters der BGB-Gesellschaft

1) Gutachten des BFH I D 1/59 U vom 26. 8. 1966, BStBl 1961 III S. 351 und 354 (Verschmelzung von Körperschaften) und RFH vom 29. 10. 1941, RStBl 1942 S. 1 (Gründung einer OHG).

2) BStBl 1962 III S. 514 (2. Sp.)

und das Betriebsgrundstück der OHG zu Buchwerten anzusetzen und den Anteil am Privatgrundstück des anderen Gesellschafters zum gemeinen Wert.

Für einen eventuellen Gewinn versagt die Entscheidung die Tarifvergünstigung des § 34 EStG, da der ermäßigte Steuersatz eine volle Realisierung der stillen Reserven voraussetzt, während hier nur eine Teilrealisierung vorläge ¹⁾.

Dieses Urteil bringt nicht nur eine Erweiterung der Anwendung der Rechtsgrundsätze einer Realteilung auf den Austausch von Mitunternehmeranteilen an zwei Gesellschaften und Grundsätze zur Ermittlung von Veräußerungsgewinnen bei Zuzahlungen; seine Bedeutung liegt auch darin, daß die Grundsätze zur Gewinnrealisierung bei Realteilung einmal durch die Abgrenzung zum Tausch durch Heraushebung des Wesens der Gesamthandsrechte und zum anderen durch die konsequente Verknüpfung mit der Rechtslage bei Zusammenlegung von Wirtschaftsgütern zum gemeinsamen Betrieb einer Mitunternehmerschaft herausgearbeitet werden. Darüber hinaus wird die These vom Austausch der Gesamthandsrechte bekräftigt. Die Voraussetzung dieser These, nämlich die ausschließliche eigentumsmäßige Bindung aller Wirtschaftsgüter in Gemeinschaften zur gesamten Hand scheint der BFH auch im Hinblick auf die BGB-Gesellschaft unkritisch zu unterstellen. ²⁾

1) RFH vom 29. 10. 1941, RStB1 1942 S 1;
BFH vom 19. 1. 1960, HFR 1961 S 2.

2) Vgl. jedoch auch S. 200 f.

4. Urteil des BFH vom 5. 7. 1963 VI 333/61 U

Mit diesem Urteil hatte erstmals der VI. Senat Gelegenheit, seine Rechtsansicht zur Realteilung darzulegen ¹⁾. Zu entscheiden war die Realteilung einer OHG zwischen ihren beiden Gesellschaftern mit der Besonderheit, daß das Betriebsgrundstück ungeteilt auf einen Gesellschafter überging. Strittig war die Gewährung der Tarifvergünstigung nach §§ 16, 34 EStG für die Abgeltung der stillen Reserven des Betriebsgrundstückes durch den übernehmenden Gesellschafter.

Der VI. Senat lehnt die Gewährung der Tarifvergünstigung ab, da keine Betriebsveräußerung im ganzen oder eine Veräußerung eines Teilbetriebs vorliege, vielmehr die Übertragung eines Betriebsteiles. Im übrigen sei der Vorgang überhaupt keine Betriebsaufgabe, sondern eine Realteilung. Zur Begründung beschränkt sich der VI. Senat darauf, die dargestellten Rechtsgrundsätze des I. Senats in den Urteilen 17/52 U, 165/59 und 256/61 U - teilweise wörtlich - zu wiederholen. Im Ergebnis wird an der Besteuerung der Abgeltung der stillen Reserven des Betriebsgrundstückes festgehalten.

Das Urteil kann damit keine Fortentwicklung der Rechtsprechung darstellen. Im übrigen läßt es auch durch ungenaue Sachverhaltsangaben verschiedene Probleme offen.

1) BFH vom 5. 7. 1963 VI 333/61 U, BStBl 1963 III S. 492. Eine Entscheidung des IV. Senats zum Problemkreis der Realteilung steht bis heute aus.

So wird z. B. nicht ersichtlich, wodurch der das Betriebsgrundstück übernehmende Gesellschafter die stillen Reserven abgegolten hat, etwa durch Übernahme entsprechend höherer Schulden oder entsprechend niedrigerer flüssiger Mittel oder durch Zuzahlung aus seinem Privatvermögen.

III. Zusammenfassung

Eine Realteilung sieht die Rechtsprechung seit dem Urteil vom 15. 7. 1931 ¹⁾ für gegeben, wenn eine Mitunternehmerschaft auf ihre beiden Gesellschafter, die Einzelunternehmen weiterführen, in der Form aufgeteilt wird, daß alle Aktiva und Passiva geteilt werden. Gestatten die von einem Gesellschafter übernommenen Wirtschaftsgüter nicht die Fortführung eines eigenen Gewerbebetriebes, so liegt nach dem Urteil vom 20. 3. 1962 keine Realteilung vor ²⁾. Dagegen gefährdet eine Zuzahlung eines Gesellschafters aus seinem Privatvermögen die Rechtsfolgen einer Realteilung nach der Entscheidung vom 2. 10. 1962 nicht ³⁾. Nach der gleichen Entscheidung müssen die Steuerfolgen einer Realteilung auch Platz greifen, wenn zwei Gesellschafter zwei "Personengesellschaften derart aufteilen, daß jeder seinen Gesamthandsanteil an der Gesellschaft gegen Überlassung des Gesamthandsanteils des anderen Gesellschafters an der anderen Gesellschaft überträgt".

Bei seiner systematischen Begriffsbestimmung geht der RFH

1) RFH vom 15. 7. 1931 VI A 329/31, RStB1 1931 S. 885

2) BFH vom 20. 3. 1962 I 63/61 U, BStB1 1962 III S. 233

3) BFH vom 2. 10. 1962 I 256/61 U, BStB1 1962 III S. 513

im Urteil vom 15. 7. 1931 noch von einem Veräußerungsvorgang aus, wohl in Anlehnung an den gesellschaftsrechtlichen Tatbestand ¹⁾, und will die steuerliche Besonderheit einer Realteilung nicht darin sehen, daß stille Reserven, solange sie in Übereinstimmung mit den Vermögensbeteiligungsquoten übertragen werden, steuerfrei bleiben. Eine Begründung für diese Rechtsfolge liefert der RFH im Urteil vom 3. 4. 1940 ²⁾ nach, wenn er ausführt, daß wirtschaftlich gesehen keine Überführung in das Privatvermögen vorliegt und auch kein fiskalisches Interesse an einer Besteuerung bestehen kann, weil die Überführten Gegenstände im Bereich eines Gewerbebetriebes verbleiben. Aber auch hier wird noch am Veräußerungstatbestand festgehalten.

Mit seinem Urteil vom 6. 5. 1952 ³⁾ verläßt der BFH die systematische Position des RFH und sieht in der Realteilung ein besonderes Rechtsinstitut neben der Veräußerung ähnlich den Steuerfolgen bei unentgeltlicher Übertragung z. B. eines Betriebes gemäß § 5 Abs. 1 EStDV 1949 (heute § 7 Abs. 1 EStDV). Vollends verselbständigt wird der Begriff der Realteilung durch den BFH im Urteil vom 17. 5. 1960 ⁴⁾, wenn er klarstellt, daß weder Entnahme noch Veräußerung vorliegen können und somit in der Realteilung ein besonderes Rechtsinstitut gesehen werden muß.

1) Vgl. oben S. 33 f.

2) RFH vom 3. 4. 1940 VI 728/39, StRK Grundwerk II S. 189

3) BFH vom 6. 5. 1952 I 17/52 U, BStBl 1952 III S. 183

4) BFH vom 17. 5. 1960 I 165/59, DB 1960 S. 801

Im Hinblick auf die Steuerfolgen bei Realteilung lautet die grundsätzliche Aussage der Rechtsprechung seit dem Urteil vom 15. 7. 1931, daß in Übereinstimmung mit den Gewinnbeteiligungsquoten übernommene stille Reserven durch Fortführung der Buchwerte steuerfrei bleiben können, während darüber hinausgehende stille Reserven nach allgemeinen Grundsätzen aufzulösen und der Besteuerung zu unterwerfen sind. Liegen Zuzahlungen vor, so wird vom BFH im erwähnten Urteil vom 2. 10. 1962 der Grundsatz aufgestellt, daß der ausscheidende Gesellschafter einen Veräußerungsgewinn insoweit erzielt und zu versteuern hat, als er mehr erhält als sein Kapitalkonto beträgt. Dabei sind bereits bisher gesamthänderisch besessene Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert und Zuzahlungen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Sind nach dem Obengesagten Gewinne zu realisieren weil ein Gesellschafter mehr stille Reserven erhält als ihm nach den Gewinnbeteiligungsquoten zustehen, so hat der andere Gesellschafter nach dem erwähnten Urteil vom 15. 7. 1931 die aufgelösten stillen Reserven durch Aufstockung seiner Buchwerte zu aktivieren ¹⁾.

Damit hat der RFH das Problem der Gewinnverwirklichung unter der Konzeption einer entgeltlichen Veräußerung, der BFH mit den Thesen vom Austausch der Gesamthandsrechte und der Identität von Mitunternehmeranteilen und Alleinunternehmerschaft gelöst. Die zweite These ist die Kernaussage der Bilanzbündeltheorie.

1) Vgl. die Ausführungen zum zweiten und dritten Beispiel des RFH-Urteils vom 15. 7. 1931, dargestellt oben S. 64 f.

Obwohl die Frage der Gewinnverwirklichung wiederholt als wirtschaftlich und nicht als steuerlich zu entscheidende Frage apostrophiert wird, liefert die Rechtsprechung nur Ansätze einer wirtschaftlichen Begründung oder einer Rückführung auf das Erhaltungsprinzip. So der RFH im Urteil vom 3. 4. 1940 ¹⁾ wenn er hervorhebt, daß durch die Überführung "keinerlei Mehrwerte" entstanden sind, oder der BFH im Urteil vom 6. 5. 1952 ²⁾ wenn er in einer Re-
alteilung nur eine "Verselbständigung organisatorisch zusammengehörender und wirtschaftlich verbundener Teile des bisherigen Gesamtunternehmens" sieht. Auch die Feststellung durch das BFH-Urteil vom 17. 5. 1960, daß die "bloße Änderung der Rechtsform" ³⁾ nicht zur Gewinnverwirklichung führen könne und die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven im weitergeführten Unternehmen genüge ⁴⁾, hält den BFH nicht davon ab, letztlich auf die Thesen vom Austausch der Gesamthandsrechte und der gewährten Identität abzustellen.

1) Vgl. oben S. 70 f.

2) Vgl. oben S. 72 f.

3) Vgl. oben S. 74 f.

4) BFH vom 2. 10. 1962, vgl. oben S. 76 f.

E. IMMANENTE KRITIK DER RECHTSPRECHUNG

Eingangs ¹⁾ wurde der Realteilungsbegriff dieser Arbeit definiert als die Überführung von Mitunternehmerschaften in Alleinunternehmerschaften und gleichzeitig der engere Realteilungsbegriff von RFH und BFH dargestellt, demzufolge Realteilung bei Vorliegen folgender Tatbestandsmerkmale anzunehmen ist:

- Teilung des Betriebsvermögens einer Mitunternehmerschaft,
- entsprechend dem Anteilsverhältnis,
- im Kreis der (bisherigen) Mitunternehmer,
- bei Fortführung der Buchwerte von Teilbetrieben in Alleinunternehmerschaften.

Ob die Rechtsprechung unter Teilung Halbierung oder nur Weiterführung in Teilbetrieben versteht, die nicht im Verhältnis 50 : 50 stehen müssen, ist offen. Tatsache ist, daß in allen Entscheidungsfällen zweigliederige Mitunternehmerschaften mit je hälftigen Vermögensanteilen gegeben waren.

Die nachfolgend zu diesen einzelnen Tatbestandsmerkmalen wiedergegebene Kritik akzeptiert den Ansatz der Rechtsprechung, derzufolge Realteilung eine Erscheinungsform ist, deren Gewinnverwirklichungs- und Bilanzierungsprobleme mittels der Gewinnverwirklichungsprinzipien einzelner Wirtschaftsgüter, die zu stehenden Betriebsvermögen entwickelt

1) Vgl. Abschn. A auf S. 24 f.

wurden, gelöst werden können. Die Realteilung wird also in diesem Abschnitt, im Gegensatz zum folgenden, nicht als Erscheinungsform der Umorganisation von Unternehmen gesehen.

I. Kritik der Tatbestandsmerkmale

Ziel ist aufzuzeigen, inwieweit die von der Rechtsprechung als notwendig für die Realteilung geforderten Tatbestandsmerkmale in sich widerspruchsfrei und zur Lösung der Gewinnverwirklichungsprobleme zweckdienlich sind.

1. Teilung des Betriebsvermögens einer Mitunternehmerschaft

Vermögen einer Mitunternehmerschaft ist Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft gemäß § 4 Abs. 1 EStG. Es ist an dieser Stelle nicht zu entwickeln, wie der Begriff des Betriebsvermögens zu verstehen ist. Hierbei kann auf die ausführlichen Darlegungen in allen einschlägigen Erläuterungswerken zu § 4 EStG verwiesen werden ¹⁾. Es sei nur festgehalten, daß der Umfang des Betriebsvermögens im Schriftum zwar strittig ist, insbesondere im Hinblick auf den weitgefaßten Begriff des notwendigen Betriebsvermögens, daß aber im Übrigen eine ständige Rechtsprechung eine im wesentlichen klare Begriffsbestimmung liefert.

1) Vgl. etwa Bühler, Ottmar, und Scherpf, Peter, Bilanz und Steuer, 7. Aufl. München und Berlin 1970

Es wurde auch bereits ausgeführt, inwieweit die beiden Begriffe unterschiedliche Sachverhalte meinen und daß entgegen der vom BFH unkritisch vorgenommenen Unterstellung, Mitunternehmerschaften würden nur gesamthänderisch gebundenes Vermögen ausweisen, auch Bruchteils- oder Alleineigentum gegeben sein kann ¹⁾.

a) Die Unzulänglichkeit der Rückführung des Betriebsvermögens auf juristische Eigentumsbegriffe

Diese Unmöglichkeit, das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft auf ein bestimmtes juristisches Eigentums- oder Besitzinstitut zurückführen zu können, muß auch alle Versuche, die Realteilung als juristischen Tatbestand zu konzipieren, unzulänglich erscheinen lassen. In der Realteilung von Mitunternehmerschaften einen Austausch von Gesamthandsrechten sehen zu wollen, wie dies der BFH in allen Urteilen tut, bedeutet unabhängig von der Schlüssigkeit dieser Konzeption eine Beschränkung auf die Lösung derjenigen Fälle einer Mitunternehmerschaft, deren Aktiva ausschließlich in Gesamthandsvermögen der beteiligten Mitunternehmer stehen.

b) Die ungeklärte Rolle der Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Ein zweites, in Rechtsprechung und Fachliteratur nicht ge-

1) Vgl. oben Abschn. B S. 28 ff.

sehenes Problem der fehlenden Kongruenz zwischen Gesamthandsvermögen und Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft liegt darin, daß der Vermögensbegriff, und damit auch der Begriff des Gesamthandsvermögens, ein Roh- oder Bruttovermögen und kein Reinvermögen darstellt ¹⁾. Gesamthandsvermögen ist also die Summe von Vermögensgegenständen ohne Abzug von Schulden, während Betriebsvermögen nach § 4 Abs. 1 EStG ein Reinvermögen darstellt, dessen handelsbilanzielles Äquivalent das Eigenkapital ist.

Bei der Konzeption des BFH, Realteilung auf Austausch von Gesamthandsrechten zurückzuführen, bleibt also offen, welche Rolle den zweifellos bei jedem praktischen Fall der Realteilung auftretenden negativen Wirtschaftsgütern wie Verbindlichkeiten und Rückstellungen zukommt. Sind bei Realteilung von einem Mitunternehmer übernommene Verbindlichkeiten Entgelt für erhaltene Vermögensgegenstände oder ist ausschließlich auf den Wert des Betriebsvermögens abzustellen? Es ist durchaus nicht gleich, ob z. B. bei einer zu teilenden OHG, an der A und B zu je 1/2 beteiligt sind, abzustellen ist auf die Gleichheit der bei Realteilung erhaltenen Teil-Betriebsvermögen, die aus der Differenz zwischen positiven und negativen Wirtschaftsgütern bestehen, oder auf die erhaltenen positiven Wirtschaftsgüter, wobei die übernommenen Schulden Entgelt darstellen. Teilen sich nämlich A und B in der Form,

1) Vgl. oben S. 30

daß A eine Gruppe von Vermögensgegenständen im Wert von 100 erhält und alle Verbindlichkeiten im Wert von 50 übernimmt, insgesamt also ein Reinvermögen von 50 verbleibt, während B lediglich Vermögensgegenstände im Wert von 50 übernimmt und keine Verbindlichkeiten, so wurde die OHG nach Reinvermögenswerten zwischen A und B gleich geteilt, weil jeder 50 erhielt. Der Austausch von Gesamthandsrechten vollzog sich aber zweifelsohne in der Form, daß A Gesamthandsrechte an Vermögensgegenständen im Werte von 100 übernahm, während B nur solche von 50 zugeteilt wurden. Der wirtschaftliche Ausgleich erfolgte dadurch, daß A gleichzeitig auch Schulden im Wert von 50 übernahm. Ein gleichwertiger Austausch der Gesamthandsrechte an den Vermögensgegenständen erfolgte damit eindeutig nicht. Der BFH - und soweit ersichtlich die gesamte einschlägige Fachliteratur - läßt die Frage offen, ob in der Übernahme der Verbindlichkeiten durch A im Werte von 50 eine Zuzahlung oder ein Ausgleich zu sehen ist oder nicht.

- c) Die Fragwürdigkeit der ertragsteuerlichen Differenzierbarkeit nach Gesamthands- und Bruchteilseigentum

Darüber hinaus wird der Konzeption einer Realteilung als Austausch von Gesamthandsrechten vorgeworfen ¹⁾, sie lasse eine Auseinandersetzung mit § 11 Ziff. 5 StAnpG vermissen.

1) Vgl. Böttcher, Conrad, und Beinert, Jörg, Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen in: DB 1963 Nr. 42 S. 1405 - 1408 (hier: S. 1406 2. Halbspalte)

Danach gelten bei der Besteuerung "soweit nichts anderes bestimmt ist" im Hinblick auf die Zurechnung verschiedene vom Privatrecht abweichende Vorschriften. Die einschlägige Ziff. 5 besagt, daß "Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen ... den Beteiligten so zugerechnet (werden, d. V.), als wären die Beteiligten nach Bruchteilen berechtigt".

Diese Kritik kann aus zwei Gründen nicht durchdringen. Einmal ist darauf hinzuweisen, daß die Gesetzesvorschrift ausdrücklich von Wirtschaftsgütern spricht, während der BFH etwa im Urteil vom 2. 10. 1962 klarstellt, daß bei der Aufteilung nicht Wirtschaftsgüter ausgetauscht werden sondern die Gesamthandsrechte an diesen. Zwar können auch Gesamthandsrechte Wirtschaftsgüter sein, etwa bei einer Aktivposition unter den Beteiligungen, im Falle der Realteilung sind aber nicht Gesamthandsrechte als Wirtschaftsgüter gemeint sondern die Gesamthandsrechte an Wirtschaftsgütern, die als solche zweifellos in der zu teilenden Mitunternehmerschaft kein Wirtschaftsgut darstellen. Die ausgetauschten Gesamthandsrechte an der OHG könnten allenfalls als eigentumsrechtliches Äquivalent der einem Mitunternehmer zustehenden Wirtschaftsgüter gesehen werden. Zum anderen ist mit Döllnerer ¹⁾ anzumerken, daß § 11 StAnpG subsidäres Recht

1) Döllnerer, Georg, macht im Vortrag über "Leasing - wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht", gehalten am 2. 4. 1971 im Rahmen der "Münchner Steuerfachtagung 1971" darauf aufmerksam, daß die Regelung über die Zurechnung bei wirtschaftlichem Eigentum gemäß § 11 Ziff. 4 StAnpG subsidiäres Recht darstellt, das im Rahmen des Einkommensteuerrechtes wegen § 5 EStG, der auf das Handelsrecht verweist, nicht zum Zuge kommen könne. Der
(Forts. n. S.)

darstellt, welches angesichts der Bezugnahme auf das Handelsrecht durch § 5 EStG nicht zum Zuge kommen kann.

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß das Tatbestandsmerkmal "Teilung des Vermögens einer Mitunternehmerschaft" im Hinblick auf den Umfang des zu teilenden Vermögens durch den Betriebsvermögensbegriff des § 4 Abs. 1 EStG ausreichend bestimmt ist. Die Interpretation des Teilungsvorganges selbst als eines Austausches von Gesamthandsrechten ist unzulänglich. Mit der Einführung des eigentumsrechtlichen Begriffes der Gesamthandsrechte wird die bilanzsteuerrechtliche Terminologie verlassen, was nicht nur eine systematische Unzulänglichkeit darstellt, sondern darüber hinaus zu noch offenen Fragen führt.

2. Teilung entsprechend dem Anteilsverhältnis

Im Urteil vom 2. 10. 1962 ¹⁾ hat der BFH dieses Erfordernis ausdrücklich formuliert. Es kann davon ausgegangen werden, daß maßgeblich die Anteilsverhältnisse im Zeitpunkt der Realteilung sind, so daß eventuelle Änderungen in den Anteilsverhältnissen seit Begründung der Mitunternehmerschaft unbe-

(Forts. 1. Sp.)

gleiche systematische Zusammenhang ist auch bei Ziff. 5 dieser Vorschrift aufzuzeigen, weil im Hinblick auf die Zurechnung von Vermögensgegenständen im Rahmen einer Handelsgesellschaft über § 5 EStG das Gesellschaftsrecht des Handelsgesetzbuches eingreift. (Inzwischen abgedruckt in: BB 1971 Heft 13 S. 535 - 540, hier: S. 535)

1) BFH, a. a. O., S. 514 (1. Sp.)

achtet bleiben können.

a) Der unbestimmte Begriffsinhalt der
Anteilsverhältnisse

Nicht eindeutig ist jedoch, was der BFH unter Anteilsverhältnissen versteht. Nach der Formulierung im ersten Tenor des Urteils vom 15. 7. 1963 ¹⁾ "entsprechend ihren bisherigen Anteilen am Betriebsvermögen geteilt" und der Begriffsbestimmung des Betriebsvermögens in § 4 Abs. 1 EStG als "Sammelkapitalkonto" eines Mitunternehmers ist zu entnehmen, daß es sich hierbei - möglicherweise entgegen dem Sprachgebrauch - um ein Netto- oder Reinvermögen handelt. Betriebsvermögen ist danach der betragsmäßige Ausweis des Anteils eines Mitunternehmers an einer Mitunternehmerschaft, also das Äquivalent zum betriebswirtschaftlichen Begriff des Eigenkapitals in der Handelsbilanz, wobei natürlich auch der unterschiedliche Begriffsinhalt, der hier nicht näher erörtert werden muß, zu sehen ist.

Damit stellt die Rechtsprechung, die auch in diesem Punkt in der Fachliteratur nicht kritisiert wird, auf die Kapitalkontenstände laut Steuerbilanz im Zeitpunkt der Realteilung ab. Dies erscheint systemwidrig. Zuerst ist darauf hinzuweisen, daß handelsrechtlich auf die Anteile am Gesellschaftsvermögen abzustellen ist. Diese handelsrechtliche Regelung erscheint auch sachgerecht, weil sich z. B. die Gesellschafter einer zweigliedrigen OHG selbstverständlich

1) BFH, a. a. O., S. 492 (1. Sn.)

in der Relation ihrer Vermögensbeteiligungsquoten auseinanderzusetzen und nicht in der Relation ihrer Kapitalkonten, die durchaus davon abweichen können, etwa durch Entnahmen und/oder Einlagen in unterschiedlicher Höhe. Im Hinblick auf die hierbei auftretenden Probleme sei auf die Darstellung der Realteilungsfolgen bei Gewinnverwirklichung und Bilanzierung im einzelnen verwiesen ¹⁾. Andererseits ist es natürlich so, daß das Steuerrecht bei Ermittlung der Gewinnauswirkungen einer Realteilung an den Stand des Betriebsvermögensanteils (Kapitalkontos) im Zeitpunkt der Realteilung anknüpfen muß. Es kann aber vom BFH offensichtlich nicht ernsthaft gewollt sein, eine Realteilung nur dann anzunehmen, wenn sich zwei Mitunternehmer im Verhältnis ihrer Betriebsvermögensanteile auseinanderzusetzen. Sie werden dies selbstverständlich, unabhängig von den Steuerfolgen, im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligungsquoten tun, die wiederum in vielen Fällen mit den Gewinnbeteiligungsquoten zusammenfallen werden aber nicht müssen.

b) Objekte der Teilung

Offen ist außerdem die Frage, worauf sich die Teilung entsprechend den bisherigen Anteilsverhältnissen beziehen muß: auf einzelne Wirtschaftsgüter, Bilanzpositionen oder Teilbetriebe? Oder genügt es, wenn ohne Berücksichtigung der Zusammensetzung der Aktiva nach dem Teilungsplan sich Betriebsvermögensanteile oder Anteile an Gesamthandsrechten entsprechen.

1) Vgl. unten S. 165 ff.

Eine Teilung jedes einzelnen Wirtschaftsgutes fordert Sauer ¹⁾. Stellt man mit ihm auf die einzelnen Wirtschaftsgüter ab, so ist es konsequent, ungeteilte Wirtschaftsgüter als von der Realteilung ausgenommen und auf einen Mitunternehmer entgeltlich übergegangen zu betrachten. Sauer, der diese Ansicht vertritt ²⁾, scheint sich jedoch keine Gedanken darüber zu machen, welche idealtypischen Vorstellungen sich summieren müssen, damit ein Fall der Realteilung in seinem Sinne vorstellbar wird. Die Ansicht von Sauer war bereits zur Zeit des RFH nicht rechtens, wie das Urteil vom 15. 7. 1931 eindeutig zeigt ³⁾. Eine Abstellung auf Bilanzpositionen wäre willkürlich. Sie wird von der Rechtsprechung auch offensichtlich nicht vorgenommen und in der Literatur auch nicht gefordert.

Dagegen ist ein Abstellen auf Teilbetriebe sinnvoll, weil die Forderung des BFH auf Fortführung der erhaltenen Wirtschaftsgüter in einer eo ipso durch die Realteilung entstandenen Alleinunternehmerschaft einen in sich lebensfähigen Teilbetrieb oder Betriebsteil voraussetzt.

-
- 1) Vgl. Sauer, Otto, Realteilung einer Personengesellschaft und Einkommensteuer nach der Rechtsprechung des BFH, in: DStZ A S. 22 f.
 - 2) Sauer, a. a. O., S. 24 (1. Sp.)
 - 3) Vgl. oben S. 60 erstes Beispiel. Bei den Baustellenkomplexen a und b handelt es sich zweifellos jeweils für sich um eine Mehrzahl von selbständigen Wirtschaftsgütern, die jeweils ungeteilt in das Alleineigentum eines Mitunternehmers übergingen, ohne daß die von Sauer geforderte Gewinnverwirklichung vom RFH gefordert wurde.

Unter dem Tatbestandsmerkmal der Teilung entsprechend dem bisherigen Anteilsverhältnis muß damit Teilung entsprechend den Vermögensbeteiligungsquoten im Zeitpunkt der Teilung verstanden werden. Bei Teilung ist auf Gleichheit der Betriebsvermögensanteile ¹⁾ abzustellen. Es ist nicht erforderlich - und praktisch auch nicht möglich - daß jedes Wirtschaftsgut geteilt wird. Dagegen müssen die erhaltenen Wirtschaftsgüter nach der Konzeption des BFH einen lebensfähigen Teilbetrieb repräsentieren.

3. Teilung im Kreis der bisherigen Mitunternehmer

Das Erfordernis, bei Realteilung die Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft im Kreis der bisherigen Mitunternehmer aufzuteilen, ist ausdrücklich im Urteil vom 2. 10. 1962 enthalten. Die besondere Hervorhebung dieser Forderung erscheint überflüssig, da bereits das diskutierte Tatbestandsmerkmal der Teilung des Vermögens einer Mitunternehmerschaft ausreichend zum Ausdruck bringt, der Vorgang müsse vermögensbezogen auf den Kreis der Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft und personenbezogen auf den Kreis der Mitunternehmer beschränkt bleiben. Die besondere Hervorhebung, die Teilung müsse im Kreis der bisherigen Mitunternehmer erfolgen, ist wohl einmal als Folge der Rückführung der Realteilung auf die Bilanzbündeltheorie zu verstehen und zum anderen als

1) Die bei gleichen Anteilen am Gesellschaftsvermögen jedoch ungleichen Betriebsvermögensanteilen auftretenden Probleme werden im 2. Teil dargestellt.
Siehe S. 165 ff.

eine Forderung, im Zuge der Realteilung dürfe ein aus der Mitunternehmerschaft hervorgegangenes Einzelunternehmen nicht und actu in eine weitere Mitunternehmerschaft durch Beitritt eines Dritten überführt werden.

a) Die Bezugnahme auf die Bilanzbündeltheorie

Während die Geeignetheit der These vom Austausch der Gesamthandsrechte zur steuerlichen Erklärung der Gewinnverwirklichungsvorgänge bei Realteilung steht und fällt mit der gesamthänderischen Bindung der Betriebsvermögen aller Erscheinungsformen einer Mitunternehmerschaft, hängt gleichermaßen die Identitätsthese von der Haltbarkeit der Bilanzbündeltheorie, zumindest aber ihrer Teilaussage über die steuerliche Gleichheit von Mitunternehmeranteilen und Alleinunternehmerschaften ab. Dies erfordert eine Auseinandersetzung mit der Bilanzbündeltheorie.

aa) Die Aussage der älteren Bilanzbündeltheorie

Nach Markefski ¹⁾ ist die Entstehung der Bilanzbündeltheorie bis auf das Jahr 1930 zurückzuverfolgen. Ihre Grundsätze faßt er wie folgt zusammen:

1) Vgl. Markefski, Dieter, Ist der unter Berufung auf die sogenannte Bilanzbündeltheorie erweiterte Betriebsvermögensbegriff des BFH bei Personengesellschaften berechtigt? In: DStR 1971 Nr. 10 S. 301 - 312 (hier: S. 302 1. Sp.)

- (1) Verneinung der Existenz der Personengesellschaft,
- (2) Rückführung der Personengesellschaft auf Einzelunternehmen der beteiligten Gesellschafter und
- (3) Betrachtung der Bilanz der Personengesellschaft als rechnerische Zusammenfassung der an sich für jeden Gesellschafter aufzustellenden Einzelbilanz.

Diese Betrachtungsweise, die von Enno Becker vertreten und von Ottmar Bühler bekämpft wurde ¹⁾, wurde bis zum Jahre 1957 auch durch den BFH aufrechterhalten.

1) Vgl. Enno Becker, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1939 I, Sp. 157 - 204 (hier: Sp. 173 - 179); "Die OHG als Ganzes ist steuerlich überhaupt nicht vorhanden", zit. nach Paulick, Heinz, Gedanken zur Bilanzbündeltheorie in: FR 1964 S. 294 - 299 (hier: S. 294 2. Sp.). Dagegen Bühler, Ottmar, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl. Berlin und Frankfurt 1956, S. 58: "Die Auffassung von der Auflösung der Einheit der OHG bringt unter anderem die Gefahr mit sich, den Weg für die Erkenntnis der OHG als Betrieb zu versperren ..." und auf S. 2: "Wir müssen dieser Auffassung ... immer wieder entgegenreten; sie widerspricht nicht nur der handelsrechtlichen Gestaltung, die nun einmal mit der Firma eine zwar nur relative, in der praktischen Auswirkung aber beherrschende Einheit bei der OHG und KG geschaffen hat, sondern sie widerspricht auch völlig der Auffassung des Wirtschaftslebens." ... Nach Bühler ist der Hauptzweck der Gesellschaft das Gegenteil der Bilanzbündeltheorie: "Zusammenfassung und einheitliche Ausrichtung des Kapitals und der Arbeit mehrerer." (Zit. nach Paulick, a. a. O., S. 294, 2. Sp.)

- ab) Die Einschränkung der älteren Bilanzbündeltheorie durch den BFH

Mit der Ablehnung der Aufspaltung eines Arbeitsverhältnisses eines Gesellschafters mit der Gesellschaft in solche mit den Mitunternehmern ¹⁾ begann eine Reihe von Urteilen, an deren Ende die von Böttcher sogenannte "Gesamtbetriebs-
theorie" stand ²⁾.

- ac) Die Weitergeltung der Identitätsthese

Aber auch durch diese Rechtsprechung wurde die Identitätsthese genau so wenig beseitigt wie die Auffassung vom erweiterten Betriebsvermögen der Personengesellschaft ³⁾.

1) BFH vom 25. 9. 1956 I 256/55 U, BStBl 1957 III S. 2

2) Zit. nach Markefski, a. a. O., S. 305. Die wichtigsten Urteile auf diesem Weg waren: BFH vom 15. 11. 1957 VI 43/56 U, BStBl 1958 III S. 68 (Kein Abschluß eines steuerbegünstigten Kapitalansammlungsvertrages zwischen Gesellschaft als Bank und Gesellschafter); BFH vom 14. 1. 1958 I 159/57, BStBl 1958 III S. 75 ("Die Bilanzbündeltheorie und die gedankliche Aufgliederung der Personengesellschaft in Einzelunternehmen der Gesellschafter wollen in erster Linie das Verhältnis der Gesellschafter zur Personengesellschaft und der Gesellschafter untereinander verständlich machen. Sie darf aber nicht zu einer Auflösung der Einheit der Personengesellschaft und zu einer Überbetonung der Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter führen, weil das mit dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Gestaltung der Besteuerung von Mitunternehmern der Personengesellschaft nicht vereinbar wäre."); BFH vom 29. 11. 1960 I 117/60 S, BStBl 1961 III S. 183 (Nutzung eines Einfamilienhauses der Gesellschaft durch den Gesellschafter bedeutet nicht Entnahme des Hauses, sondern Entnahme der Nutzung).

3) Vgl. Markefski, a. a. O., S. 305

Neben den Realteilungsurteilen ¹⁾ wurde die Gleichstellung von Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft in den Urteilen vom 7. 2. 1964 und 20. 3. 1969 betont ²⁾.

ad) Kritik an der Identitätsthese

Nach Markefski ³⁾ lassen weder der Wortlaut vom § 15 Ziff. 2 EStG noch die Stellung im Gesetz die Auslegung zu, "daß der Mitunternehmer dem Alleinunternehmer ... gleichzusetzen ist" ⁴⁾. Dies liegt nach ihm an der Umgestaltung der älteren Bilanzbündeltheorie durch den BFH. "Es fehlt jetzt die Konstruktion, mit deren Hilfe Alleinunternehmerschaft und Mitunternehmerschaft 'schlüssig' gleichgesetzt werden könnten." ⁵⁾

Damit muß die Bezugnahme der Rechtsprechung auf die Identitätsthese als Teilaussage der Bilanzbündeltheorie als durch die Rechtslage gesichert angesehen werden, wenn-

1) Vgl. oben S. 72 ff.

2) Vgl. BFH v. 7. 2. 1964 VI 19/63 U, BStBl 1964 III S. 328 (S. 329 1. Sp.: "Der Anteil eines Gesellschafters an der OHG ist sein Mitunternehmen ..."); BFH vom 20. 3. 1969 IV R 43/67, BStBl 1969 II S. 463 (2. Sp.: "Der BFH betonte mehrfach, daß einkommensteuerrechtlich nicht die Personengesellschaft als solche, sondern der einzelne Gesellschafter Gewerbetreibender ist.")

3) Markefski, a. a. O., S. 308 (1. Sp.)

4) Gl. A. Meynert, a. a. O., S. 116 (2. Sp.)

5) Markefski, a. a. O., S. 308 (2. Sp.)

gleich ihre Berechtigung strittig ist.

b) Die Schädlichkeit des Beitritts eines
Drittgesellschafters

Im Urteil vom 6. 5. 1952 war mitzuentcheiden, ob der Beitritt eines mit 3 % am Gewinn beteiligten neuen Gesellschafters im Zuge der Realteilung schädlich ist. Aus der Tatsache, daß der BFH lediglich die Frage der Schädlichkeit im Hinblick auf den Übergang der Sonderabschreibung nach § 7 a EStG 1949 ¹⁾ untersuchte und im Ergebnis wegen Geringfügigkeit der Gewinnbeteiligung des neu hinzutretenden Gesellschafters verneinte, ist zu schließen, daß er durch den Beitritt eines geringfügig beteiligten neuen Gesellschafters auch die Rechtsfolgen einer Realteilung nicht in Frage stellen wollte. Im Übrigen wäre es aber auch nicht verständlich, wenn man auch bei gewichtiger wirtschaftlicher Position des neu eintretenden Gesellschafters zum Zeitpunkt der Realteilung die Rechtsfolgen der Realteilung nicht anwenden würde. Eben aus der Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft ist auch zu folgern, daß es gleichgültig ist, ob der durch Realteilung verselbständigte Mitunternehmeranteil als Alleinunternehmerschaft weitergeführt wird oder ob diese Alleinunternehmerschaft wiederum in einer anderen Mitunternehmerschaft als Mitunternehmeranteil entsteht. Gleicher Ansicht ist auch Sauer ²⁾, je-

1) Vgl. oben S. 72 f.

2) Sauer, Otto, Realteilung einer Personengesellschaft und Einkommensteuer nach der Rechtsprechung des BFH in: DStZ A 1964 Nr. 2 S. 23

doch nur, wenn der in das verselbständigte Unternehmen aufgenommene Gesellschafter eine eigene Einlage leistet, wodurch sein Anteil voll entgeltlich erworben wird. Leistet der neu eintretende Gesellschafter keine eigene Einlage, enthält er also seinen Mitunternehmeranteil schenkungsweise und damit unentgeltlich, so sieht Sauer darin einen schädlichen Wechsel des Unternehmens von einem Unternehmensbündel in ein anderes, weil der durch Realteilung verselbständigte Mitunternehmeranteil in seiner Substanz verringert wird. Dadurch könne nach Sauer eine Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft nicht mehr bejaht werden. Dieses Ergebnis erscheint unbefriedigend. Es ist darauf hinzuweisen, daß die schenkungsweise Überlassung von Anteilen an der neu entstandenen Alleinunternehmerschaft als selbständiger, der Realteilung folgender und mit der Realteilung in keinerlei Beziehung stehender Vorgang gesehen werden kann und muß, bei dem wegen der Vorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV bei Fortführung der Buchwerte durch den Beschenkten - und nicht etwa wegen Realteilung - keine Gewinnrealisierungsfolgen auftreten.

Das Tatbestandserfordernis der Realteilung, diese im Kreis der bisherigen Mitunternehmer vorzunehmen, ist also verständlich und erscheint berechtigt, soweit dadurch nur klargestellt werden soll, daß die vorhandenen Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft auf die beteiligten Mitunternehmer überführt werden sollen. Soll darunter jedoch verstanden werden, daß der durch Realteilung verselbständigte Mitunternehmeranteil nur als Alleinunternehmerschaft und nicht auch als Mitunternehmeranteil im Rahmen einer neu errichteten Mitunternehmerschaft weitergeführt

werden, so erscheint diese Forderung überspitzt und systemwidrig.

4. Fortführung der Buchwerte in Einzelunternehmen

Die besprochene Problematik zeigt sich auch aus diesem letzten, durch die Rechtsprechung geforderten Tatbestandsmerkmal einer Realteilung. Der BFH vom 5. 7. 1963 sieht eine Realteilung gegeben "sofern die Gesellschafter die ihnen zugewiesenen Wirtschaftsgüter nicht veräußern oder in ihr Privatvermögen überführen, sondern damit ein Einzelunternehmen einrichten und fortführen" ¹⁾. Die Fortführung der Buchwerte wird also in einem Einzelunternehmen gefordert.

a) Kein Wahlrecht auf Aufstockung

Die Forderung auf Fortführung der Buchwerte für sich ist eine notwendige bilanztechnische Folge der Nichtauflösung der stillen Reserven und damit des gewinnneutralen Vollzugs einer Realteilung. Es erhebt sich die Frage, ob im Zuge einer Realteilung bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen die Buchwerte weitergeführt werden müssen oder ob den Beteiligten ein Wahlrecht zuzusprechen ist, diese Buchwerte weiterzuführen oder höhere Werte anzusetzen und damit stille Reserven teilweise oder voll zu realisieren. Nach hier vertretener Ansicht sind die beteiligten Mitun-

¹⁾ Urteil vom 5. 7. 1963 VI 333/61 U, BStBl 1963
Teil III S. 492 (2. Sp. unten)

ternehmer verpflichtet die Buchwerte weiterzuführen. Dies ergibt sich schon aus der Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft. Wird die Realteilung als gewinneutraler nur formwechselnder Vorgang gesehen, so ist im Bestand der Wirtschaftsgüter kein Ereignis eingetreten, das eine Aufstockung der Buchwerte, gegebenenfalls sogar bis zu Teilwerten oder gemeinen Werten rechtfertigt. Den beteiligten Mitunternehmern kann also kein Wahlrecht eingeräumt werden, weil es ihnen sonst freistünde, eine Realteilung je nach Interessenlage als nicht entgeltlichen gewinneutralen Vorgang oder als teilweisen oder vollentgeltlichen Vorgang zu werten.

b) Fortführung in Einzelunternehmen

Erheblichen Widerspruch hat die Forderung der Rechtsprechung hervorgerufen, die Buchwerte im Rahmen einer Einzelunternehmung weiterzuführen. Seit Maaßen wird wiederholt eingewendet, es müsse genügen, wenn die bei Realteilung verselbständigten Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen verbleiben. Die Forderung auf Weiterführung der Mitunternehmeranteile in der Rechtsform von Einzelunternehmen sei überzogen ¹⁾. Meynert weist dagegen mit Recht darauf

1) Vgl. Maaßen, Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung von Personengesellschaften in: DB 1964 Nr. 7 S. 197 - 199 (hier: S. 197 2. Halbspalte Mitte), Brönner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, Stuttgart, 11. Aufl. 1965, S. 814, Thiel, Rudolf, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts in: Steuerberater-Jahrbuch 1965/66, Bd. 17, Köln S. 217 - 244 (hier: S. 236), Richter, Heinz, Fragen der Gewinnrealisierung bei Ausscheiden eines Gesellschafters (Forts. n. S.)

hin ¹⁾, daß diese Ausweitung mit der Begriffsbestimmung einer Realteilung auf der Grundlage der Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft nicht mehr vereinbar sei. Da andererseits aber der BFH in ergänzender Ausgestaltung des Erhaltungsprinzips bei Überführung von Wirtschaftsgütern von einer Einkunfts- oder Gewinnermittlungsart in eine andere und bei Grenzüberschreitungen von Wirtschaftsgütern auf eine Besteuerung der stillen Reserven immer dann verzichtet hat, wenn der "steuerlich erhebliche Bereich" nicht verlassen wurde ²⁾, erscheint dieser Einwand nicht überzeugend. Selbstverständlich ist von einer Rechtsprechung, die neue Rechtsgrundsätze wie hier zur Realteilung entwickelt, mit Meynert zu fordern, daß diese neuen Rechtsgrundsätze widerspruchsfrei in die bestehende Rechtslage eingeordnet werden können. Es stünde aber im Widerspruch zur zitierten Rechtsprechung, wenn man wegen Nichtführung der bei Teilung einer Mitunternehmerschaft erhaltenen Wirtschaftsgüter in der Rechtsform einer Einzelunternehmung Gewinnverwirklichung fordern würde, wenn im Übrigen die Wirtschaftsgüter in vollem Umfang oder teilweise in ein Betriebsvermögen der gleichen Gewinnermittlungsart überführt werden können, ohne daß Gewinnrealisierungen vorzunehmen sind.

(Forts. 1. S.)

gegen Sachwertabfindung in: DStR 1967 Nr. 13 S. 410 - 412 (hier: S. 410 2. Halbsp. unten), Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, S. E 472/36

1) Meynert, Guido, Zur Gewinnrealisierung bei Realteilung und Sachwertabfindung in: DB 1971 Nr. 3 S. 114 - 117 (hier S. 115 2. Halbspalte)

2) Vgl. oben S. 56 f.

Im Ergebnis ist damit in Übereinstimmung mit einer verbreiteten Literaturansicht ¹⁾ die Forderung der Rechtsprechung, die Buchwerte müßten in einem Einzelunternehmen fortgeführt werden, als zu eng zurückzuweisen. Es muß genügen, wenn die Wirtschaftsgüter in einem Betriebsvermögen gleicher Gewinnermittlungsart verbleiben. Soweit diese Forderung mit der systematischen Begründung einer Realteilung durch den BFH, nämlich Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft, nicht vereinbar ist, ist dies auf eine systematisch unzulängliche Begründung der Realteilung zurückzuführen. Dies ist aber schon ein Einwand, der die von der Rechtsprechung gewählte Position verläßt und zum nächsten Abschnitt überleitet.

II. Realteilung und Gewinnverwirklichungstatbestände des Ertragsteuerrechts

Im Rahmen der immanenten Kritik dieses Abschnittes ist nach der Analyse der Tatbestandsmerkmale darzustellen, mit welchen Gründen eine Rückführbarkeit der Realteilung auf die Gewinnverwirklichungstatbestände des Ertragsteuerrechts verneint werden kann oder muß. Die Auseinanderset-

1) Brönner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, 11. Aufl., Stuttgart 1965 S. 814; Maaßen, Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung von Personengesellschaften in: DB 1964 Nr. 7 S. 197; Herrmann-Heuer, a. a. O., S. 472/36; Richter, Heinz, Fragen der Gewinnrealisierung bei Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Sachwertabfindung in DStR 1967 Nr. 13 S. 410; Thiel, Rudolf, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts in: Steuerberater-Jahrbuch 1965/66, Köln 1966 S. 236

zung verdeutlicht gleichzeitig die Eigenständigkeit des Realteilungsbegriffes der herrschenden Lehre im Rahmen der Gewinnverwirklichungsvorgänge des Ertragsteuerrechts und trägt damit bei zur systematischen Ortsbestimmung der Realteilung.

Mit Böttcher und Beinert ist festzustellen ¹⁾, daß auf diese Abgrenzung nicht verzichtet werden kann, weil sich sonst weitere unlösbare Probleme oder Widersprüche ergeben.

1. Realteilung und Veräußerung

Der RFH sah in einer Realteilung eine Veräußerung ²⁾, wenn er vom Modell eines entgeltlichen Erwerbs eines Betriebes durch einen Dritten ausging. Gewinnverwirklichung wollte der RFH vermeiden, weil es an einem bestimmten einheitlichen Erwerbspreis mangelte, er aber diesen offensichtlich zur Annahme einer Gewinnverwirklichung bei Veräußerung als unerläßlich ansah.

Auch in der Literatur wird das Vorliegen einer Veräußerung verneint ³⁾, es werde nichts veräußert, vielmehr liege nur

1) Böttcher, Conrad, und Beinert, Jörg, Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen in: DB 1963 Nr. 42 S. 1405 - 1408 (hier: S. 1406 2. Sp. unten)

2) Vgl. oben S. 60 f.

3) Theis, Jakob, Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen in: FR 1963 Nr. 14 S. 220 - 221 (hier: S. 221 linke Halbspalte); Fährnrich, H., Realteilung einer Personengesellschaft in: BBK 1964 Nr. 17 S. 19 (Fach 14, S. 233 - 240, hier: S. 234)

die Fortführung eines Mitunternehmeranteils in anderer Rechtsform vor.

Dem ist im Ergebnis zuzustimmen. Wenn man in einer Veräußerung den Übergang eines Wirtschaftsgutes von einem Steuersubjekt auf ein anderes Steuersubjekt sieht und gleichzeitig die Lehre des BFH zur Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft akzeptiert, kann schon begrifflich keine Veräußerung angenommen werden ¹⁾. Auch wenn man hypothetisch unter Hinzuziehung der Vorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV an eine "unentgeltliche Veräußerung" denkt, etwa weil man bereit ist, den Ansatz des RFH-Urteils vom 15. 7. 1931 zu akzeptieren, demzufolge eine Veräußerung zu keiner Gewinnverwirklichung führen könne, wenn es an einem einheitlichen Erwerbspreis fehle, bleibt die Schwierigkeit festzulegen, wer an wen veräußert. Im Rahmen der Bilanzbündeltheorie und damit bei Geltung der These der Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft ist diese Konstruktion nicht haltbar. Danach müßte nämlich an denjenigen veräußert werden (an die Alleinunternehmerschaft), der durch die Veräußerung in seiner Existenz erst begründet wird.

1) Nach Biese, Wilhelm, Veräußerungen im Steuerrecht in: StbJb Nr. 20 1968/69 S. 355 - 394 (hier: S. 355) ist Veräußerung ein aufgrund eines obligatorischen Vertrages durchgeführter dinglich wirkender Rechtsübergang von einem Rechtssubjekt auf ein anderes. "Demnach müssen, um eine Veräußerung verwirklichen zu können, zwei Rechtsträger vorhanden sein."

Demnach ist die Rückführung der Realteilung auf einen Veräußerungsvorgang bei Geltung der These der steuerlichen Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmenschaft nicht möglich. Eine solche Beziehung wäre allenfalls herstellbar, wenn auch bei Realteilung Mitunternehmenschaft einerseits und durch Realteilung entstandene Alleinunternehmenschaft andererseits als zwei steuerlich selbständige Steuersubjekte konzipiert werden könnten. Eben dies aber tut die herrschende Lehre nicht ¹⁾.

2. Realteilung und Tausch

Dieser Ansatz wird vom BFH von Anfang an verneint: Realteilung sei nicht Tausch von Wirtschaftsgütern, sondern Austausch von Gesamthandsrechten zur Erlangung der vollen Herrschaftsgewalt über verselbständigte Glieder des bisherigen Unternehmens ²⁾.

In der Literatur hat sich eine einheitliche Meinung nicht gebildet. Es werden drei Ansichten vertreten. Einmal wird Realteilung als Tauschvorgang und damit notwendigerweise als Vorgang mit Gewinnverwirklichung gesehen, zum anderen wird Tausch bejaht, jedoch Gewinnverwirklichung verneint, und zum dritten mit dem BFH eine Rückführung auf Tausch abgelehnt.

1) Vgl. dagegen die Thesen von Maynert S. 114 f. und Böttcher und Reinert S. 120 f.

2) Vgl. S. 73

Körner ¹⁾ bejaht einen Tauschvorgang. Seiner Ansicht nach ist im Tausch nur eine besondere Form der Veräußerung zu sehen, die immer zur Gewinnrealisierung führe. Körner räumt lediglich ein, daß Gewinnrealisierung und damit Besteuerung der stillen Reserven bei Tausch oftmals zu Härten führen könne, weil im Gegensatz zur Veräußerung hier keine liquiden Mittel frei werden. Sein Lösungsvorschlag lautet, den Steuerpflichtigen ähnlich wie bei der Verpachtung ein Wahlrecht zur Bestimmung des Zeitpunktes der Auflösung der stillen Reserven einzuräumen.

Körner enthält sich allerdings einer näheren Begründung dieses programmatischen Lösungsvorschlages. Grass ²⁾, der der Rechtsprechung des BFH wegen Verlassen der systematischen Grundsätze der Gewinnverwirklichung sehr kritisch gegenübersteht, scheint auch im Grundsatz Tausch mit Gewinnverwirklichung bejahen zu wollen.

Tausch wird erstmals durch Böttcher und Beinert in bewußter Opposition zum BFH bejaht ³⁾: Wegen der Gleichstellung von Bruchteilseigentum und Gesamthandseigentum durch § 11 Ziff. 5 StAnpG besteht keine Möglichkeit, im Austausch von Gesamthandsrechten etwas anderes als den Austausch von Wirtschaftsgütern oder Anteilen an Wirtschafts-

1) Vgl. Anmerkung in BBK, Fach 17, S. 624

2) Vgl. Grass, Adolf, Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in: StKR 1964, München 1964 S. 195 - 198

3) Vgl. Böttcher, Conrad, und Beinert, Jörg, Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen in: DB 1963 Nr. 42 S. 1405 - 1408 (hier S. 1406)

gütern zu sehen ¹⁾. Insofern muß nach Ansicht dieser Autoren eine Realteilung als Tauschvorgang konzipiert werden. Im Ergebnis verneinen sie aber eine Gewinnverwirklichung, weil diese Frage in Übereinstimmung mit dem BFH eine wirtschaftliche Frage sei und dies entscheiden müsse. "Durch einen Tausch werden nur dann die in dem hingegebenen Wirtschaftsgut steckenden stillen Reserven verwirklicht, wenn bei wirtschaftlicher und betriebswirtschaftlicher Betrachtung eine Gewinnrealisierung anzunehmen ist" ²⁾.

Ausgehend von diesem Postulat räumen sie ein, daß erst Kriterien geschaffen werden müßten, nach denen bei wirtschaftlicher und betriebswirtschaftlicher Betrachtung eine Gewinnrealisierung zu bejahen oder zu verneinen ist. Diese Kriterien liefern Böttcher und Beinert, wie sie selbst zugeben, nicht. Sie weisen nur darauf hin, daß eine Nichtverwirklichung stiller Reserven selbstverständlich Weiterführung der Buchwerte erfordert und daß - ihrer Ansicht nach - "in der Regel mit Tauschgeschäften eine Gewinnrealisierung nicht angestrebt wird im Gegensatz zu Veräußerungsgeschäften" ³⁾.

Tauschvorgänge, die außerdem als Erscheinungsformen primitiver Kulturstufen abqualifiziert werden, stellen damit reine Vermögensumschichtungen dar und sind einer Einkommensbesteuerung nicht zugänglich.

1) Die Schwäche dieser These wurde bereits dargelegt, vgl. S. 90

2) Vgl. Böttcher, Conrad, und Beinert, Jörg, a. a. O., S. 1407

3) Vgl. Böttcher, Conrad, und Beinert, Jörg, a. a. O., S. 1407

Herrmann-Heuer ¹⁾ sehen in der Realteilung auch einen Tauschvorgang, weil sie als Umkehrung der Begründung von Miteigentum gesehen werden könne und auch die Begründung von Miteigentum als Tausch betrachtet werden kann. Auch die Verneinung der Gewinnverwirklichung wird in bezug auf die fehlende Pflicht zur Gewinnverwirklichung bei Umformung von Alleineigentum in Miteigentum zurückgeführt. Damit verneinen Herrmann-Heuer im Ergebnis eine Realteilung als besonderes Rechtsinstitut und sehen darin nur eine besondere Erscheinungsform der Überführung von Miteigentum in Alleineigentum, die wiederum nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen sei wie die Überführung von Alleineigentum in Miteigentum ²⁾.

Die Verneinung einer Rückführung der Realteilung auf Tausch wird von der gesamten Rechtslehre bejaht, soweit sie den systematischen Ansatz des BFH, Realteilung müsse unter der These der Identität zwischen Mitunternehmerschaft und Alleinunternehmerschaft gesehen werden, folgt. So verneint z. B. Fährnrich ³⁾ das Vorliegen eines Tausches, da nicht Gegenstände, sondern Gesamthandsrechte ausgetauscht werden.

Theis ⁴⁾ hält die Frage, ob gewinnneutraler Austausch von

1) Herrmann-Heuer, a. a. O., S. 472/34

2) Vgl. im einzelnen die Ausführungen von Herrmann-Heuer zur Begründung und Erhöhung von Miteigentum, insbes. zur Gewinnrealisierung in diesen Fällen unter § 6 Anm. 41 j (S. E 472/31 - E 472/34)

3) Vgl. Fährnrich, Realteilung einer Personengesellschaft in: BBK 1964 Nr. 17 S. 19 - 26

4) Vgl. Theis, Jakob, Urteilsanmerkung in: StRK EStG § 15 R. 414 (Anm. 29 Lfg. VII 64)

Gesamthandsrechten (BFH) oder gewinnneutraler Tausch (Böttcher und Beinert) vorliegt, nur für einen theoretischen Streit, "dem keine praktische Bedeutung zukommt". So lange aber der Konzeption von Böttcher und Beinert, grundsätzlich Tausch anzunehmen und die Frage der Gewinnverwirklichung nach wirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu entscheiden, diese Kriterien, nach welchen im konkreten Fall Gewinnverwirklichung zu bejahen oder zu verneinen ist, nicht beigefügt werden, kommt der Konzeption "Tausch ohne Gewinnverwirklichung" sehr wohl praktische Bedeutung zu, nämlich diejenige, wegen Fehlens der Antwort auf die Frage der Gewinnverwirklichung nicht praktikabel zu sein.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß Realteilung nicht als Tauschvorgang gesehen werden kann. Soweit dies die Rechtslehre entgegen der Auffassung des BFH tut, bleibt sie die Abgrenzung zwischen Tausch ohne Gewinnverwirklichung und Tausch mit Gewinnverwirklichung schuldig.

3. Realteilung und Entnahme

Im Urteil vom 17. 5. 1960 lehnt der BFH die Konstruktion, in einer Realteilung eine Entnahme aus der Mitunternehmerschaft und anschließende Einlage in die Alleinunternehmerschaft zu sehen, ab. Außerdem könne nur bei Überführung in das Privatvermögen ein Entnahmegewinn entstehen ¹⁾.

1) Vgl. oben S. 74 f.

Dem schließt sich Theis an ¹⁾, wenn er darauf hinweist, daß eine Entnahme steuerlich nur denkbar sei, wenn Wirtschaftsgüter zu betriebsfremden Zwecken verwendet werden, also "in der Regel ins Privatvermögen überführt werden. Bei der Realteilung wird nichts entnommen. Der betriebliche Charakter der Wirtschaftsgüter bleibt unverändert." Auch Fährnich ²⁾ stellt klar, daß durch die Realteilung sich weder am Betriebsvermögen noch an der Nutzung etwas ändere.

Die Verneinung der Rückführbarkeit einer Realteilung auf eine Entnahme erscheint zwingend, wenn man nicht durch Konstruktion einer Doppelmaßnahme (Entnahme aus Mitunternehmerschaft und Einlage in Alleinunternehmerschaft) eine Fiktion zwecks Auflösung stiller Reserven vornehmen will.

Darüber hinaus wird der geltende Entnahmebegriff als Ersatztatbestand einer Veräußerung neuerdings durch Charlier ³⁾ mit Überzeugenden Argumenten in Frage gestellt. Er kommt zum Ergebnis, eine Gewinnrealisierung könne bei Entnahme nicht angenommen werden, weil bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach Gesetzeswortlaut und -zweck eine Entnahme nicht angenommen werden könne und bei solchen des Umlaufvermögens der richtig verstandene Teilwert mit den Anschaffungskosten zusammenfalle, wodurch die Entnahme

1) Theis, Jakob, Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen in: FR 1963 Nr. 14 S. 220 - 221 (hier: S. 221 1. Sp.)

2) Fährnich, a. a. O., S. 19

3) Charlier, Rudolf, Gewinnrealisierung bei Entnahmen? in: StbJb Nr. 21 1969/70 S. 361 - S. 407 (hier: insbesondere S. 376 f.)

zwangsläufig erfolgsneutral erfolge. Albach weist, Charlier zustimmend, nach, daß sich die Gewinnrealisierung bei Entnahmen aus den Prinzipien der Gewinnrealisierung nicht begründen lasse ¹⁾. Bezüglich der Realteilung würde diese These de lege ferenda bedeuten, daß auch bei Rückführung der Realteilung auf Entnahmetatbestände keine Gewinnverwirklichung angenommen werden könnte.

4. Realteilung und Betriebsaufgabe

Nach § 16 Abs. 3 EStG gilt als Veräußerung "auch die Aufgabe des Gewerbebetriebes". Damit könnte auf die oben unter Ziff. 1 zur Veräußerung gegebenen Darlegungen verwiesen werden, wenn nicht Meynert ²⁾ einen originellen Lösungsversuch zur Diskussion gestellt hätte.

Meynert geht davon aus, daß die Bilanzbündeltheorie als Lehre von der Identität zwischen Mitunternehmerschaft und Alleinunternehmerschaft nur geeignet sei, "das Verhältnis der Gesellschafter zur Personengesellschaft und der Gesellschafter untereinander verständlich zu machen". Diese Einschränkung liefert der BFH selbst ³⁾. Damit hängt die

1) Albach, Horst, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht in: StbJb Nr. 22 1970/71 S. 287 - 320 (hier: S. 305)

2) Vgl. Meynert, Guido, Zur Gewinnrealisierung bei Realteilung und Sachwertabfindung in: DB 1971 Nr. 3 S. 114 - 117

3) Vgl. die ausführlichen Darlegungen zur Bilanzbündeltheorie oben S. 96 f.

These von der Realteilung als Umwandlung einer fiktiven Alleinunternehmerschaft in eine faktische in der Luft. Da sie sowieso nicht geeignet sei, alle im Falle einer Realteilung auftretenden Problem widerspruchsfrei zu lösen, müßte eine andere steuerliche Begründung zur Erreichung wirtschaftlich vernünftiger Ergebnisse gesucht werden.

Eine solche Begründung sieht Meynert in einer Auslegung von § 16 Abs. 3 EStG. Nach dieser Vorschrift ist "bei Aufgabe eines Gewerbebetriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ... für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat" ¹⁾. Meynert sieht durchaus, daß zum Wesen der Betriebsaufgabe die Realisierung stiller Reserven gehöre. Diese Realisierung erfolge aber entweder durch Veräußerung oder durch Entnahme der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen. Da nach Klarstellung durch den BFH ²⁾ im Rahmen der Betriebsaufgabe nicht veräußerte Wirtschaftsgüter nicht als in das Privatvermögen überführt angesehen werden können sondern eine Privatentnahme nur bei ausdrücklicher Überführung ins Privatvermögen vorliege, entfällt eine Gewinnrealisierung für einen Gesellschafter, wenn er die im Rahmen der Auseinandersetzung, hier Realteilung, zugewiesenen Wirtschaftsgüter mit den bisherigen Buchwerten als Betriebsvermögen fortführt.

Die Lösung von Meynert ist zweifellos bestechend. Über-

1) Meynert, a. a. O., S. 116

2) Vgl. Urteil vom 13. 11. 1963, BStBl III 1964
S. 124

windet man die Scheu, bei dieser Lösung wegen Gleichstellung von Betriebsaufgabe und Veräußerung durch § 16 Abs. 3 EStG im Endeffekt eine "Veräußerung ohne Gewinnrealisierung" sehen zu müssen, so bleibt eine steuerlich überzeugende Begründung der Erscheinungsformen einer Realteilung. Der Weg hat auch den Vorzug, daß auf ein gesondertes Rechtsinstitut einer Realteilung verzichtet werden kann, weil auf eine konkrete Rechtsnorm Bezug zu nehmen ist. Die Konzeption der Betriebsaufgabe deckt sich darüber hinaus auch mit der handelsrechtlichen Lösung ¹⁾.

Es ist aber darauf hinzuweisen, daß sich die Annahme einer Betriebsaufgabe bei Realteilung und die These von der steuerlichen Identität zwischen Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft gegenseitig ausschließen. Damit steht aber auch die Konzeption von Meynert außerhalb der Rechtsprechung und der an sie anknüpfenden herrschenden Lehre.

III. Zusammenfassung

Der durch die Rechtsprechung entwickelte Realteilungs-begriff ²⁾ wird zwar von der Rechtslehre weitgehend übernommen, kann aber als Versuch, den Vorgang der Realteilung, der auch vom BFH als ein in erster Linie wirtschaftlicher Vorgang verstanden wird, steuerrechtlich zu begründen, nicht als überzeugend angesehen werden.

Die These von der Realteilung als Austausch von Gesamt-

1) Vgl. oben S. 33 f.

2) Vgl. oben S. 81 f.

handsrechten scheitert an der fehlenden Rückführbarkeit des Betriebsvermögens auf Gesamthandsrechte, klärt nicht das rechtliche Schicksal von Schulden bei einer Realteilung und läuft darüber hinaus Gefahr, angesichts der positiv-rechtlichen Regelung im § 11 Ziff. 5 StAnpG in Tausch umgedeutet zu werden, was nach der gegenwärtigen Rechtslage zwangsläufig Gewinnrealisierung zur Folge hätte. Die Forderung auf Teilung entsprechend dem bisherigen Anteilsverhältnis ist unklar, weil sie offen läßt, ob sie zur Ermittlung des Anteilsverhältnisses die Vermögensbeteiligungsquoten der Mitunternehmer, deren Gewinnanteile oder das Verhältnis, in welchen die Eigenkapitalkonten der Mitunternehmer bzw. steuerlich genauer, die Anteile der Mitunternehmer am Betriebsvermögen stehen, meint. Darüber hinaus bleibt offen, was entsprechend den Anteilsverhältnissen geteilt werden muß, damit die Voraussetzungen einer Realteilung erfüllt sind. Müssen Wirtschaftsgüter (nur positive oder auch negative?), Bilanzpositionen oder Betriebsvermögensanteile geteilt werden? Daraus wiederum ergeben sich Schwierigkeiten zur Bestimmung des Umfanges der nicht zu realisierenden stillen Reserven und der nicht in die Realteilung einzubeziehenden Wirtschaftsgüter.

Die gleichfalls zur steuerrechtlichen Begründung der Realteilung verwendete These von der Identität von Mitunternehmeranteil und Alleinunternehmerschaft als Kernaussage der Bilanzbündeltheorie führt zur wirtschaftlich unbefriedigenden und zu weiteren Grundsätzen der Gewinnverwirklichung im Widerspruch stehenden Forderung, die durch Realteilung erworbenen Wirtschaftsgüter müßten im Rahmen einer

Alleinunternehmerschaft weitergeführt werden.

Im System des Bilanzsteuerrechts kann die Realteilung begrifflich nicht auf Tatbestände der Gewinnverwirklichung zurückgeführt werden. Sie ist weder Veräußerung, noch Tausch, Entnahme oder Betriebsaufgabe, wenngleich ein jüngst unternommener Versuch, die Realteilung als Betriebsaufgabe zu sehen, zu einer überzeugenden systematischen Lösung führt, wenn auch die Unvereinbarkeit mit der geltenden Identitätsthese zu einem nicht lösbaren Widerspruch führt.

Damit muß die Begriffsbestimmung der Rechtsprechung und herrschenden Lehre, die Realteilung als besonderes Rechtsinstitut ausgehend von der Bilanzbündeltheorie als Vorgang nur formwechselnden Charakters zu begreifen, als mißglückt bezeichnet werden. Inwieweit sie in der Lage ist, die bei Realteilung auftretenden praktischen Probleme wirtschaftlich befriedigend zu lösen, wird noch zu klären sein (2. Teil), nachdem der Versuch unternommen wurde, die Realteilung losgelöst von der Bilanzbündeltheorie und damit de lege ferenda als eigenständigen, unternehmensbezogenen Organisationsvorgang zu sehen.

F. GEWINNVERWIRKLICHUNG BEI REALTEILUNG ALS
ERSCHEINUNGSFORM DER UMORGANISATION VON
UNTERNEHMEN

Die Konzeption des geltenden Rechts begreift Erscheinungsformen der Umorganisation von Unternehmen grundsätzlich als entgeltliche Vorgänge und mildert daraus ergebende Widersprüche und wirtschaftliche Unzulänglichkeiten durch Sonderregelungen, wie durch die Begünstigung verschiedener Umwandlungstatbestände durch das Umwandlungssteuergesetz 1969 ¹⁾ oder das Auslandsinvestitionssteuergesetz ²⁾ oder die Reinvestitionsvergünstigung des § 6 b EStG sowie durch extensive Auslegung bestehender Gewinnverwirklichungsgrundsätze des Steuerrechts, wie etwa im Falle der Realteilung ³⁾. Gegen diese herrschende Lehre wird sowohl mit betriebswirtschaftlichen als auch mit steuerrechtlichen Argumenten zunehmend Stellung bezogen und im Ergebnis übereinstimmend die Rückführbarkeit arteigener gesellschaftsrechtlicher Organisationsakte auf Gewinnverwirklichungstatbestände des Ertragsteuerrechts für einzelne Wirtschaftsgüter verneint.

Nachfolgend soll der Vorgang der Realteilung als ein solcher arteigener Organisationsakt begriffen werden und die

-
- 1) Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 14. 8. 1969 (UmwStG 1969) BGBl 1969 I S. 1163
 - 2) Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft, Art. 2 des Steueränderungsgesetzes 1969 vom 18. 8. 1969, BGBl 1969 I S. 1214
 - 3) Vgl. Albach, Horst, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht in: StbJb Nr. 22 1970/71, S. 287 - S. 320 (hier: S. 290)

Antwort auf die Frage nach der Gewinnverwirklichungskonzeption und die sich daraus für die Realteilung ergebenden Folgen gesucht werden.

I. Die Realteilung als arteigener gesellschaftsrechtlicher Organisationsakt

Der Konzeption des Steuerrechts, Vorgänge der Umorganisation von Unternehmen verkehrssteuerlich als Verkehrsvorgänge und ertragsteuerlich als Veräußerungsvorgänge zu begreifen, werden betriebswirtschaftliche und steuerliche Argumente entgegengesetzt. Betriebswirtschaftlich richtet sich das Argument gegen die fehlende Steuerneutralität und steuerlich werden Widersprüche und Unzulänglichkeiten beklagt ¹⁾.

1. Organisationsvorgänge sind keine Veräußerungsvorgänge

Flume ²⁾ beginnt seine Kritik mit der These, Organisationsvorgänge seien "der Sache nach keine Verkehrsvorgänge und Veräußerungsvorgänge im Sinne der Verkehrsteuergesetze und des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes" und können deshalb grundsätzlich auch nicht im Rahmen des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes durch Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinnes erfaßt werden, wenngleich

1) Vgl. im einzelnen Themen und Ergebnisse der erwähnten Tagung der Schmalenbach-Gesellschaft, wiedergegeben in: ZfbF 1968 S. 65 - 121

2) Vgl. Flume, Werner, a. a. O., S. 94

einzuräumen ist, daß auch reine Organisationsvorgänge mit Veräußerungsvorgängen gekoppelt sein können, so daß gegen die Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen insoweit keine Einwendungen erhoben werden können. Zu den unternehmensbezogenen Organisationsvorgängen oder Vorgängen der Umorganisation von Unternehmen zählt Flume ausdrücklich auch die Realteilung ¹⁾.

2. Organisationsvorgänge als arteigene Akte des Gesellschaftsrechts

Erstmals durch Thiel ²⁾ wird darauf hingewiesen, daß Gesellschaftsgründung und Gesellschaftsauflösung "arteigene Akte des Gesellschaftsrechts" sind, "die weder dem Tatbestand der Entgeltlichkeit noch dem der Unentgeltlichkeit zugeordnet werden können. Man mag diese Aspekte, wie das bei der Gründung der Kapitalgesellschaft durch Einführung der Gesellschaftsteuer geschehen ist, einer besonderen Steuer unterwerfen, man kann diese Akte aber nicht als entgeltlich begreifen. Der Erwerb der Gesellschaftsrechte und der Verzicht auf diese Rechte, die die herrschende Meinung als Entgelt anspricht, sind nur Reflexwirkungen des gesellschaftsrechtlichen Vorgangs. Wenn die herrschende Lehre diese Reflexwirkungen zum Entgelt stempelt, so bedeutet das nichts anderes als eine wenig überzeugende Fiktion."

1) Vgl. a. a. O., S. 94

2) Vgl. Thiel, Rudolf, Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft unter besonderer Berücksichtigung der Verwendung der Rechtsfigur der AG und Co. oder der GmbH und Co. in: WPg 1966 Nr. 1 S. 11 - 15 und Nr. 2 S. 41 - 46 (hier: S. 45)

Nach dieser Ansicht von Thiel, der sich Tipke und Böttcher mit Beinert ¹⁾ anschließen, können weder bei der Einbringung von Sachgütern in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft noch bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft auf deren Gesellschafter steuerbarer Leistungsaustausch unterstellt werden.

Dies veranlaßt Böttcher ²⁾ hervorzuheben, gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen seien keine gegenseitigen, auf Leistungsaustausch, sondern solche auf Leistungsvereinigung gerichteten Geschäfte. Diese anschauliche Formel bedarf jedoch einer doppelten Klarstellung: Einmal sind gesellschaftsrechtliche Organisationsakte nicht nur auf Leistungsvereinigung, wie bei Verschmelzung, sondern auch auf Leistungstrennung, wie bei der Realteilung, gerichtet und zum anderen werden bei gesellschaftsrechtlichen Organisationsakten nicht Leistungen vereinigt oder getrennt, sondern Leistungspotentiale, also in einem Betrieb konzentrierte Kombinationen von Produktionsfaktoren oder - gesellschaftsrechtlich ausgedrückt - Vermögensbegriffe in Form von gesellschaftsrechtlichem Sondervermögen mit oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit.

1) Vgl. Tipke, Klaus, Verschmelzung und Umwandlung im Verkehrssteuerrecht in: DB 1968 Nr. 29, Beilage 17/68 S. 1 - 8; Böttcher, Conrad, und Beinert, Jörg, Der Wechsel der Unternehmensform in: DB 1968 Nr. 45 S. 1961 - 1962

2) Vgl. Böttcher, Conrad, Plädoyer für einen steuerneutralen Wechsel der Unternehmensformen jeglicher Art unter kritischer Betrachtung der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften: Glaubenssatz oder Grundprinzip des deutschen Steuerrechts? in: StbJb 1967/1968 S. 167 - 210 (hier: S. 198 f.)

Man kann damit den Unterschied von Veräußerungsvorgängen zu gesellschaftsrechtlichen Organisationsakten dadurch definieren, daß die ersten auf Leistungsaustausch und die zweiten auf Verkehrsvorgänge von Leistungspotentialen gerichtet sind.

3. Folgerungen für die Gewinnverwirklichung nach Albach

Im Lichte der Steuerbelastungslehre ¹⁾ kann aber nur der Leistungsaustausch der Steuer unterworfen werden, weil nur dieser Ausdruck der steuerlichen Leistungs- oder -opferfähigkeit eines Steuersubjektes ist und nicht auch die Bewegung von Leistungspotentialen durch formwechselnde Vorgänge des Gesellschaftsrechts. Albach ²⁾ hat es anschaulich formuliert mit der Formel: "Man soll die Hühner nicht schlachten, die die goldenen Eier legen." Er folgert daraus für die Gewinnverwirklichung folgende Grundregeln:

- (1) "Gewinn kann nur die Nutzung von Wirtschaftsgütern erbringen, nicht die Veräußerung der Produktionsmittel, mit denen diese Nutzungen erzielt werden. Folglich kann auch nur bei den Nutzungen das Problem der Gewinnrealisation auftreten." ...

1) Vgl. Becker, Enno, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940, § 2

2) Albach, Horst, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht in: StbJb 1970/1971 S. 289 - 320 (hier: S. 314)

- (2) "Will man Nutzungen erzielen, gilt es, Produktionsmittel zu erhalten. ... Die Produktionsmittel sind zu erhalten, unabhängig davon, welche einzelnen Anlagegegenstände zu diesen Produktionsmitteln gehören. Ein Austausch einzelner Wirtschaftsgüter innerhalb der Produktionsmittel dient nur der Aufrechterhaltung und qualitativen Verbesserung des Anlagevermögens mit der Konsequenz, daß in Zukunft gleiche oder höhere Nutzungen erbracht werden können."

Wie bisher dargelegt wurde, folgt das geltende Ertragsteuerrecht nicht diesen Prinzipien, wenngleich durch Ausnahmeregelungen die ausschließliche Geltung des Veräußerungsprinzips auch für gesellschaftsrechtliche Organisationsakte gemildert wurde.

II. Gewinnverwirklichung bei Geltung des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens

Gilt das Postulat des BFH, demzufolge Gewinnverwirklichung ein betriebswirtschaftliches Problem ist, so ist bei betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise die Schlußfolgerung unvermeidlich, eine Unternehmung sei unabhängig von ihrer Gesellschaftsform als solche von steuerlicher Relevanz. Diese Position bedeutet dabei keineswegs die Aufgabe der Bilanzbündeltheorie, allerdings de-

ren Einschränkung auf Aussagen über die Zurechnung von Einkünften im Rahmen einer bestehenden Mitunternehmerschaft. Die Übereinstimmung dieser Einschränkung mit dem geltenden Recht ergibt sich aus der Rechtsprechung des BFH selbst ¹⁾.

Damit bleibt Raum für eine betriebswirtschaftlich sinnvolle, final am wirtschaftlichen Ergebnis orientierte Interpretation der bei Umorganisation von Unternehmen auftretenden Probleme der Gewinnverwirklichung. Eine wirtschaftliche Betrachtung kommt aber nicht an der Feststellung vorbei, daß, unabhängig vom Gesellschafterberstand und von der Rechtsform, der Betrieb als Kombination von Produktionsfaktoren ²⁾, seine wirtschaftliche Bestätigung nicht eingestellt hat. Albach schlägt vor, angesichts dieses Sachverhaltes bei der Gewinnverwirklichung vom "Going concern-Prinzip" zu sprechen ³⁾. Albach sieht darin ein Grundprinzip der Gewinnrealisierung im Ertragsteuerrecht "das dem Typ des modernen industriellen Unternehmen besser angepaßt ist als die im geltenden Ertragsteuerrecht verwandten Prinzipien". Aus dieser Sicht ergeben sich nach Albach ⁴⁾ folgende Konsequenzen:

- (1) Die Gewinnrealisierung hat vom Fortbestand eines Betriebes auszugehen.

1) Vgl. oben S. 96 f.

2) Vgl. Gutenberg, Erich, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I, Die Produktion, 16. Auflage, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1969, zweiter Teil

3) Vgl. Albach, a. a. O., S. 291

4) Vgl. Albach, a. a. O., S. 314 f.

Damit wird die Grundkonzeption des Teilwertbegriffes zum Grundprinzip der Gewinnrealisierung erhoben.

- (2) Durch dieses Prinzip steht nicht mehr der Mitunternehmer sondern der Betrieb im Mittelpunkt. "Vorgänge, die die Leistungsfähigkeit des Betriebes erhalten, sind gewinnneutrale Vorgänge." Die diese Leistungsfähigkeit erhaltenden Wirtschaftsgüter sind als wirtschaftlich nämlich oder identisch zu betrachten. Albach spricht deshalb auch insoweit vom Nämlichkeits- oder Identitätsprinzip.

- (3) Ertragsteuerlich relevant bleiben nach dem "Going concern-Prinzip" nur die Leistungen und Aufwendungen des Betriebes (Leistungsprinzip). Gewinnrealisationen im Anlagevermögen sind dadurch ausgeschlossen, da das Leistungspotential des Betriebes ertragsteuerlich irrelevant bleibt, jedenfalls solange als Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht ins Privatvermögen überführt werden ¹⁾.

1) Aber auch in diesem Fall und bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte schlägt Albach eine Steuerstundung durch eine erst allmählich aufzulösende steuerfreie Rücklage vor.

- (4) Bei Umwandlungen, und damit bei Umorganisationen aller Art, also auch bei Realteilung, führt das "Going concern-Prinzip" auch zu wirtschaftlich befriedigenden und klaren Ergebnissen. Das Unternehmen bleibt bestehen, unabhängig von Rechtsform- und Gesellschaftsänderungen, was Gewinnrealisation ausschließt, "solange die Gesellschaften durch Buchwertverknüpfung dem Going concern-Gedanken sichtbaren Ausdruck verleihen." ¹⁾

Für die Realteilung hat dieses Prinzip, das nachfolgend verdeutscht als "Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens" bezeichnet wird, gleichfalls eine klare Aussage zur Folge: Solange die Buchwerte der Wirtschaftsgüter einer Mitunternehmerschaft in einem Betriebsvermögen fortgeführt werden, bleibt für eine Gewinnrealisierung und damit Besteuerung der stillen Reserven kein Raum.

III. Anwendungsfälle des Prinzipes des fortgeführten Gesellschaftsvermögens

Bereits das bestehende Recht trägt diesem Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens kasuistisch Rechnung. Verschiedene Erscheinungsformen der Umorganisation von Unternehmen werden als Ausnahmetatbestände gegenüber dem Grundprinzip, gesellschaftsrechtliche Organisationsakte als entgeltliche Vorgänge zu behandeln, steuerfrei belassen. In-

1) Albach, a. a. O., S. 317

soweit ist eine Parallelität zur Nichtversteuerung von stillen Reserven bei Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes des gleichen Steuerpflichtigen gegeben ¹⁾.

1. Überführung einer Einzelunternehmung in eine Personengesellschaft

Sie ist gegeben, wenn bei Gründung einer Personengesellschaft oder Eintritt eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft im Wege der Sacheinlage eine Einzelunternehmung eingebracht wird. Hierin wird steuerlich weder Betriebsveräußerung, noch Betriebsaufgabe im Hinblick auf die Einzelunternehmung noch Einlage in die Personengesellschaft gesehen, wenn der eintretende Gesellschafter wesentlich, d. h. mindestens 50 %, beteiligt wird. Durch Fortführung der Buchwerte der Wirtschaftsgüter des bisherigen Einzelunternehmens erfolgt keine Gewinnrealisierung ²⁾. Durch das BFH-Urteil vom 21. 8. 1961 wird ausdrücklich begründet, "daß der Eintritt von Gesellschaftern und die Veränderung von Beteiligungsverhältnissen nicht in jedem Falle durch die erzwungene Auflösung stiller Reserven erschwert werden sollen und daß vor allem die in der künftigen Gewinnverteilung oder Auseinandersetzung liegende Gegenleistung schon wegen der Ungewißheit der künftigen Ertragsgestaltung nur schwer zu bewerten ist".

1) Vgl. oben S. 52 f.

2) Vgl. RFH vom 17. 2. 1937 VI A 83/37 StUG 1937 Nr. 196 oder GW-StRK II S. 290; BFH vom 21. 8. 1961 I 32/61 U, BStRl 1961 III S. 500

Es wird also ohne Bezugnahme auf Gewinnverwirklichungstatbestände des Einkommensteuerrechtes ausdrücklich wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung getragen, die Frage der Gewinnverwirklichung also betriebswirtschaftlich entschieden. Dies konnte die Rechtsprechung auch unter Wahrung der fiskalischen Interessen tun, weil dem Erhaltungsprinzip durch Fortführung der Buchwerte der Einzelunternehmung im Rahmen der Personengesellschaft Rechnung getragen war: die stillen Reserven entgingen nicht der Besteuerung.

Die Realteilung stellt mit der Teilung einer Personengesellschaft in Einzelunternehmen den umgekehrten Vorgang dar. Es überrascht daher nicht, daß die Fortführung der Buchwerte bei Realteilung auch unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die gewinneutrale Überführung von Einzelunternehmen in Personengesellschaften begründet wurde ¹⁾, worin ein Anwendungsfall des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens gesehen werden kann.

2. Überführung einer Einzelunternehmung in eine Kapitalgesellschaft

In konsequenter Anwendung des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens hat darüber hinaus bereits der RFH ²⁾ 1933 die Überführung einer Einzelunternehmung in eine Kapitalgesellschaft ertragsteuerneutral behandelt, wenn die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der Überführten

1) Vgl. oben S. 78

2) RFH vom 9. 5. 1933 VI A 434/30, RStB1 1933, S. 999

Einzelunternehmung im Rahmen der Kapitalgesellschaft weitergeführt werden und der einbringende Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft nicht nur unwesentlich beteiligt wird ¹⁾.

Unter bewußter Einschränkung dieses Urteils möchte jedoch der BFH in seinem Tausch-Gutachten vom 16. 12. 1958 ²⁾ bei "Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten" die stillen Reserven realisieren und damit der Besteuerung unterwerfen. Dieses Ergebnis entgegen dem Erhaltungsprinzip - auch hier entgeht nichts der Reststeuerung - wird nur aus der Tauschkonzeption des erwähnten Gutachtens verständlich. Danach kann bei Tausch eine Realisierung von stillen Reserven nur unterbleiben, wenn "die Nämlichkeit der hingegebenen und der erhaltenen Anteile bejaht werden kann", was nur für die Fälle gilt, in denen bei wirtschaftlicher Betrachtung Wert-, Art- und Funktionsgleichheit der getauschten Anteile gegeben ist ³⁾. Bei Hingabe von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten verneint der BFH diese Voraussetzungen.

Auch hier zeigt sich wieder, daß bei Verzicht auf eine

1) Vgl. Brönner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, 11. Aufl., Stuttgart 1965, S. 828 ff und S. 872 ff

2) Vgl. BFH-Gutachten vom 16. 12. 1958 I D 1/57 S, BStBl 1958 III S. 30

3) Vgl. BFH-Gutachten vom 16. 12. 1958, a. a. O., S. 30, 1. Tenor

nur wirtschaftliche Antwort auf die Frage nach der Gewinnrealisierung und bei Versuch einer Systematisierung mittels steuerlicher Tatbestände - hier durch Rückführung auf den Tauschbegriff - ein betriebswirtschaftlich befriedigendes Ergebnis nicht erzielt werden kann. Es ist nicht einsichtig, weshalb bei Überführung einer Einzelunternehmung in eine Kapitalgesellschaft Nichtrealisierung der stillen Reserven in Frage kommt, nicht jedoch bei Überführung einzelner Wirtschaftsgüter aus einer Einzelunternehmung oder Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft. Beide Male werden Vermögenswerte weiterhin in Gesellschaftsvermögen fortgeführt; beide Male ist auch dem fiskalischen Interesse durch Wahrung des Erhaltungsprinzips Genüge getan.

Im Vergleich zum Vorgang einer Realteilung kann nur die Schlußfolgerung gezogen werden, daß das Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens auch bei Verlassen des einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsbereiches durch Übertritt in desjenigen der Körperschaftsteuer unter gewissen weiteren Voraussetzungen gewahrt bleibt. Um so mehr ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht zu fordern, daß der Vorgang der Realteilung, der sich ausschließlich im einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsbereich vollzieht, bei Wahrung des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens steuerfrei bleibt.

3. Begründung des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens durch den BFH durch extensive Auslegung des § 15 Abs. 2 KStG

Der BFH hält in seinem Urteil vom 25. 5. 1962 § 15 Abs.

2 KStG, demzufolge beim Übergang einer Kapitalgesellschaft auf einen anderen der sich ergebende Gewinn für die Besteuerung ausscheidet, wenn das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft "als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der Übernehmenden Gesellschaft" übergeht und sichergestellt ist, daß der Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt, als einen "Ausdruck eines allgemeinen, die Gewinnrealisierung betreffenden Rechtsgedankens".¹⁾

Die Ausführungen dieses Urteils sind insofern auch für die Realteilung von Bedeutung, als sie das Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens bestätigen, wenn sie klarstellen, daß

- zwar grundsätzlich stille Reserven aufzulösen sind, wenn die von "einem bestimmten Steuersubjekt zu Lasten seines Gewinns gebildeten stillen Rücklagen zu irgendeiner Zeit von demselben Steuersubjekt versteuert werden sollen und nicht auf ein anderes Steuersubjekt übertragen werden dürfen.²⁾"

- von diesem Rechtsgrundsatz, der in § 16 Abs. 3 EStG zum Ausdruck kommt und gleichermaßen über § 6 Abs. 1 KStG für den Bereich der Körperschaftsteuer gilt, Ge-

1) BFH vom 25. 5. 1962 I 155/59 U, BStBl 1962 III S. 351 (hier: S. 353, 2. Sp. oben) und vom gleichen Tage I 182/60 U, BStBl 1962 III S. 354

2) BFH, a. a. O., S. 353 (1. Sp. oben)

setzgeber und Rechtsprechung z. B. in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge, bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes und bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft Ausnahmen gemacht haben ¹⁾,

- die Frage "ob ein bestimmter wirtschaftlicher Vorgang nach steuerlichen Grundsätzen zu einer Gewinnrealisierung führen muß" ... nur unter Berücksichtigung aller Umstände des einzelnen Falles entschieden werden kann, wozu insbesondere die Forderung auf künftige Erfassung der stillen Reserven durch die gleiche Steuerart gehört ²⁾,
- diese "für die Beurteilung der Gewinnrealisierung bedeutsame Sicherstellung der künftigen steuerlichen Erfassung der stillen Rücklagen" nicht gewährleistet ist, "wenn die stillen Rücklagen der bisher bestehenden Doppelbelastung mit der Körperschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft und der Einkommensteuer bei den Gesellschaftern entzogen werden" ³⁾,
- diese Sicherstellung der Besteuerung

1) BFH, a. a. O., S. 353 (1. Sp. oben)

2) BFH, a. a. O., S. 352 (2. Sp. unten)

3) BFH, a. a. O., S. 353 (1. Sp. unten)

der stillen Rücklagen beim Rechtsnachfolger indessen nicht bedeutet, "daß die spätere Auflösung der stillen Rücklagen tatsächlich zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens führen muß. Denn die Auflösung kann z. B. auch in ein Verlustjahr fallen." ¹⁾

Damit kann durch die Rechtsprechung das Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens als bestätigt betrachtet werden. Für die Realteilung ergibt sich daraus die Schlußfolgerung, daß aufgrund dieses allgemeinen Rechtssatzes der Gewinnrealisierung eine Besteuerung der stillen Reserven solange nicht gefordert werden kann, als die Erfassung der im Rahmen einer Mitunternehmerschaft gebildeten stillen Reserven durch das Einkommensteuerrecht - unabhängig von der effektiven steuerlichen Belastung - gesichert bleibt.

4. Bestätigung des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens durch den Gesetzgeber (UmwStG 1969)

Wie bereits ausgeführt wurde ²⁾, begreift das geltende Recht gesellschaftsrechtliche Vorgänge der Umorganisation von Unternehmen grundsätzlich als entgeltliche Vorgänge und mildert die sich daraus ergebenden Steuerbelastungen durch Ausnahmetatbestände, zu denen auch das UmwStG 1969 ³⁾

1) RFH, a. a. O., S. 353 (2. Sp. unten)

2) Vgl. oben S. 20

3) Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 14. 8. 1969, BGBl 1969 I S. 1163

gehört.

a) Durchbrechung des Erhaltungsprinzips
durch § 4 UmwStG 1969

Diese Vorschrift bestimmt für die Wertansätze der untergehenden Kapitalgesellschaft die Geltung der steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung, also Fortführung der Buchwerte, entgegen § 15 Abs. 1 KStG, der Auflösung der stillen Reserven vorschreibt. Insoweit wird bei verschmelzenden und errichtenden Umwandlungen im Rahmen der Körperschaftsteuer dem Erhaltungsprinzip Rechnung getragen. Begünstigt sind aber auch Umwandlungen auf Personengesellschaften. § 4 UmwStG 1969 fordert dabei nur Sicherstellung der Besteuerung des Übertragungsgewinnes durch die Einkommensteuer (der Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft oder des Alleingesellschafter) oder durch die Körperschaftsteuer.

Damit wird das Erhaltungsprinzip durchbrochen: Im Rahmen des UmwStG 1969 vorgenommene Umwandlungstatbestände sind auch dann begünstigt, wenn die in den übertragenden Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven den Bereich der Körperschaftsteuer verlassen. Der Gesetzgeber geht also über die Rechtsgrundsätze des oben diskutierten BFH-Urteils vom 25. 5. 1962 hinaus, gibt dadurch aber gleichzeitig zu erkennen, daß er der extensiven Auslegung des § 15 Abs. 2 KStG durch den BFH wirtschaftspolitisch zumindest nicht widerspricht.

- b) Bestätigung der Rechtslage zur Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft durch § 22 UmwStG 1969

Bei diesem Vorgang dürfen nach dem UmwStG 1969 eingebrachte Betriebsvermögen mit Buchwerten (keine Realisierung von stillen Reserven), mit höheren Werten (teilweise Realisierung), höchstens jedoch mit Teilwerten (volle Realisierung) angesetzt werden.

Damit wird dieser bisher nur durch die Rechtsprechung sanktionierte Anwendungsfall ¹⁾ durch den Gesetzgeber legalisiert und dabei dem Steuerpflichtigen bezüglich des Ausmaßes der Realisierung der stillen Reserven ein weitestgehendes Wahlrecht eingeräumt. Allerdings sind die Vergünstigungen des § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) und § 34 Abs. 1 EStG (halber Tarif) an die Auflösung der vollen stillen Reserven geknüpft.

Auch durch das UmwStG 1969 sind damit durch Ausnahmeregelungen zum Grundsatz der Entgeltlichkeit von gesellschaftsrechtlichen Vorgängen der Umorganisation von Unternehmen die Gedanken des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens bestätigt worden. Da sich jedoch das UmwStG als Gesetz zur Regelung von Ausnahmefällen begreift ²⁾, ist eine Schlußfolgerung dahingehend, das Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens könne durch das UmwStG 1969 und damit durch den Gesetzgeber als legalisiert betrachtet werden, sicher nicht gestattet.

1) Vgl. oben S. 128

2) Vgl. oben S. 119

IV. Zusammenfassung

Das geltende Recht begreift die Realteilung unter Rückführung auf die Gesellschafter mittels der Bilanzbündeltheorie und der in ihr zum Ausdruck kommenden Gleichstellung von Mitunternehmeranteilen und Alleinunternehmenschaften. Der Realteilungsvorgang selbst wird damit nur als Austausch von Gesamthandsrechten der Gesellschafter gesehen und damit eine eigenständige, steuerlich beachtliche Unternehmung verneint.

Demgegenüber erscheint es sachgerechter, den Betrieb als ein selbständiges Leistungspotential zur Schaffung von Nutzungen zu sehen, die letztlich allein einer Ertragsbesteuerung zugänglich sind und nicht auch das zugrunde liegende Leistungspotential. Angesichts einer solchen Konzeption versagen die Gewinnrealisierungsprinzipien des geltenden Ertragsteuerrechts.

Wird aber die Realteilung als arteigener gesellschaftsrechtlicher Organisationsakt im Rahmen der Vorgänge der Umorganisation von Unternehmen begriffen, so muß eine sachgerechte Besteuerung dieser formwechselnden Vorgänge von Unternehmen vom Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens (bei Albach "Going concern-Prinzip") ausgehen, demzufolge die steuerliche Erfassung stiller Reserven solange zu unterbleiben hat, bis Wirtschaftsgüter den Bereich des Gesellschaftsvermögens ungeachtet des Bestandes der Gesellschafter und der Gesellschaftsform nicht verlassen.

Auch das herrschende Recht trug diesem Gedanken zunehmend Rechnung, wenn es Ausnahmetatbestände im grundsätzlich entgeltlich begriffenen Vorgang von Umorganisationen von Unternehmen schuf. So sind stille Reserven unter bestimmten Voraussetzungen bei Überführung von Einzelunternehmung in Personen- oder Kapitalgesellschaften, bei Verschmelzung von Gesellschaften und bei Umwandlungen, auch von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften, nicht aufzulösen.

G. ZWISCHENERGEBNIS

Nach Darstellung des geltenden Rechts und systematischer Einordnung der Realteilung in die Prinzipien der Gewinnverwirklichung kann das Ergebnis dieses ersten Teils zusammengefaßt werden. Es liefert gleichzeitig die theoretische Grundlegung zur Erweiterung der praktischen Erarbeitung der Bilanzierungs- und Gewinnverwirklichungsformen bei den einzelnen Erscheinungsformen einer Realteilung im folgenden zweiten Teil.

I. Systematische Ortsbestimmung

In der Erscheinungsform der Realteilung wird durch die Rechtsprechung eine gewinneutrale Überführung von Mitunternehmern in Alleinunternehmern ermöglicht. Damit wird ein Problem der Gewinnverwirklichung angesprochen und einer Lösung näher geführt. Obwohl die höchstgerichtliche Finanzrechtsprechung in Fragen der Gewinnverwirklichung betriebswirtschaftliche Fragen sieht, liefert die vorliegende Rechtslage zur Realteilung keine betriebswirtschaftlichen, sondern steuerrechtlichen Begründungen.

Diese steuerrechtlichen Begründungen gehen bei Verneinung der Gewinnverwirklichungstatbestände der Veräußerung, des Tausches, der Entnahme und der Betriebsaufgabe auf unterschiedliche Denkansätze zurück. Die Gewinneutralität wird so durch den RFH wegen Fehlens eines einheitlichen Erwerbspreises und durch den BFH einmal wegen der Gleich-

stellung eines Mitunternehmeranteils mit einer Alleinunternehmerschaft durch die Bilanzbündeltheorie und zum anderen mit Austausch von Gesamthandsrechten, ein Vorgang, der im Gegensatz zu den allgemeinen Gewinnverwirklichungsgrundsätzen bei Tausch als erfolgsneutral postuliert wird, begründet.

Die Rechtslehre begnügt sich im wesentlichen mit einer immanenten Kritik. Sie akzeptiert die Ansätze der Rechtsprechung, fordert aber überwiegend einen weiter gefaßten Realteilungsbegriff, der auch Sachwertabfindungen ohne Weiterführung der Wirtschaftsgüter in einem Einzelunternehmen mit einbezieht.

Lediglich Böttcher und Beinert, unter Bezugnahme auf Thiel und Tipke, sowie Meynert stellen die systematischen Ansatzpunkte des BFH in Frage. Durch die erstgenannten Autoren wird die Realteilung als arteigener gesellschaftsrechtlicher Organisationsvorgang gesehen, der mit dem Begriffspaar der Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit, durch welchen Verkehrsvorgänge von einzelnen Wirtschaftsgütern durch das geltende Steuerrecht ausreichend charakterisiert werden können, nicht faßbar wird. Der entscheidende Unterschied ist darin zu sehen, daß Verkehrsvorgänge einzelner Wirtschaftsgüter auf Leistungsaustausch gerichtet sind, gesellschaftsrechtliche Organisationsvorgänge dagegen auf Leistungsvereinigung bzw. Leistungstrennung. Meynert andererseits geht zurück auf die handelsrechtliche Qualifikation der Realteilung als Auflösung und Vollbeendigung einer Personengesellschaft und löst die steuerlichen Probleme der Gewinnverwirklichung durch Rück-

führung auf den Begriff der Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG unter Hinzuziehung einer Rechtsprechung, derzufolge auch bei Betriebsaufgabe Voraussetzung einer Gewinnrealisierung die Entnahme aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen ist. Da es bei der Realteilung an einem solchen Entnahmeakt begriffsnotwendig fehlt, kommt Meynert im Ergebnis bei der Realteilung zu einer Betriebsaufgabe ohne Gewinnverwirklichung.

Der kritische Ansatzpunkt von Böttcher und Beinert erweist sich als fruchtbar, wenn man das Problem der Realteilung aus der Position einer jüngst von betriebswirtschaftlicher Seite entwickelten Lehre der Gewinnverwirklichung zu lösen versucht. Albach weist überzeugend nach, daß eine betriebswirtschaftlich befriedigende und steuerrechtlich vertretbare, geschlossene Lehre von der Gewinnverwirklichung de lege ferenda nur dann erreicht werden kann, wenn die bestehenden Gewinnverwirklichungsprinzipien bei Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Unternehmen in ein anderes durch ein Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens (Going concern-Prinzip) erweitert werden. Dieses Gewinnverwirklichungsprinzip ist gleichzeitig das tragende Prinzip bei Vorgängen der Umorganisation von Unternehmen und damit auch der Realteilung. Es stellt den Betrieb in den steuerlichen Mittelpunkt - im Gegensatz zur Bilanzbündeltheorie, die ihn ignoriert - und gewährleistet die Erhaltung seiner Leistungsfähigkeit durch Nichtbesteuerung der stillen Reserven derjenigen Wirtschaftsgüter, welche diese Leistungsfähigkeit verbürgen. Da aber bei Verlassen der betrieblichen Sphäre dem fiskalisch geprägten Erhaltungsprinzip Rechnung getragen wird,

kann diese Lehre als in Übereinstimmung mit der geltenden Rechtslage, insbesondere der extensiven Rechtsprechung zu § 15 Abs. 2 KStG, betrachtet werden.

II. Die Thesen zur Begründung einer erfolgsneutralen Realteilung

Aufgrund dieser systematischen Ansätze sind fünf Thesen zur Begründung der Erfolgsneutralität bei Realteilung verfügbar. Sie beruhen auf je von einander unabhängigen Denkansätzen und werden nachfolgend in einer abschließenden, zusammenfassenden Kritik dargestellt.

1. Die These von der erfolgsneutralen Veräußerung

Nach dieser Konzeption des RFH ist die Gewinnverwirklichung zu verneinen, weil es an einem einheitlichen Erwerbspreis fehlt.

Es ist dem RFH zuzustimmen, daß das Fehlen eines einheitlichen Veräußerungspreises nicht nur für die auftretenden Bilanzierungsprobleme, sondern auch für die systematische Klassifizierung der Realteilung von Relevanz ist. Überzeugend wäre aber nur eine Schlußfolgerung des Inhalts, daß das Fehlen eines einheitlichen Erwerbspreises die Annahme eines Veräußerungsvorganges, der regelmäßig auf Leistungsaustausch gerichtet ist, verbietet. Demgegenüber zieht der RFH den nicht begründeten Schluß, daß eine Gewinnrealisierung zu unterbleiben habe, weil ein einheitlicher Erwerbspreis fehle. Dies erscheint angesichts der

Systematik der ertragsteuerlichen Gewinnrealisierung unzulänglich. Jedenfalls fehlen auch bei Tausch, Einlage und Entnahme ziffernmäßig bestimmte Wertäquivalente, ohne daß dies Gesetzgeber und Rechtsprechung gehindert hätte, durch Schaffung von Wertfiktionen Gewinnrealisierungstatbestände zu erzwingen. So werden beim Tausch grundsätzlich die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes in Höhe des gemeinen Wertes des hingegebenen Wirtschaftsgutes fingiert und bei Entnahmen und Einlagen zur Wahrung des steuerlichen Erhaltungsprinzips die Teilwerte angesetzt.

2. Die Identitätsthese

Sie schließt aus der Gleichstellung von Mitunternehmeranteilen und Alleinunternehmenschaften durch die Bilanzbündeltheorie die Notwendigkeit der erfolgsneutralen Behandlung der Realteilung. Dies erscheint rechtssystematisch problematisch und ist im Hinblick auf das Ergebnis unzureichend.

Die Bilanzbündeltheorie wird vom BFH selbst zunehmend nicht mehr als konstitutives Richterrecht sondern als didaktische Formel zur Verständlichmachung des Rechtscharakters einer Mitunternehmenschaft verstanden. Damit verliert sie die Fähigkeit, materielle Rechtsgrundlage für die Realteilung zu sein. Darüber hinaus ist ihre Anwendbarkeit bei Bestimmung des Vermögensbestandes von Mitunternehmenschaften wegen Wortlaut und systematischer Stellung von § 15 Ziff. 2 EStG in erhöhtem Maße strittig.

Aber auch bei Anwendbarkeit der Bilanzbündeltheorie auf Realteilungsvorgänge bleibt sie in ihrer Aussage problematisch. Zwangsläufige Folge ihrer Anwendung ist z. B. die Forderung, die Mitunternehmerschaft müsse in Alleinunternehmerschaften weitergeführt werden, damit der Teilungsakt seinen erfolgsneutralen Charakter nicht verliere. Da aber die Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen eines Steuersubjektes in ein anderes des gleichen Steuersubjektes erfolgsneutral erfolgen kann, stehen die Prämissen der Realteilung bei Rückführung auf die Bilanzbündeltheorie im Widerspruch zu diesem, im Hinblick auf die Gewinnverwirklichung gleich gelagerten Vorgang.

3. Die These vom Ausgleich der Gesamthandsrechte

Die Realteilung einer Mitunternehmerschaft kann nicht damit begründet werden, daß ein erfolgsneutraler Austausch von Gesamthandsrechten am Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft vorliegt. Diese Formel des BFH scheitert schon daran, daß das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft nicht ausschließlich Gesamthandsvermögen der beteiligten Gesellschafter sein muß, ja sein kann. Dies nicht nur deshalb, weil einerseits nicht alle Personengesellschaften Mitunternehmerschaften (typische stille Gesellschaft) und andererseits nicht alle Mitunternehmerschaften Personengesellschaften sind (z. B. Nießbrauchsverhältnisse als Mitunternehmerschaften), sondern auch deshalb, weil nicht notwendigerweise das Gesellschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft, die gleichzeitig Personenge-

gesellschaft ist, ausschließlich den Gesellschaftern zur gesamten Hand zusteht. Bei der BGB-Gesellschaft kann in atypischer Form das gesamte Gesellschaftsvermögen in Bruchteilseigentum begründet werden, bei OHG und KG können Beiträge der Gesellschafter in Bruchteilseigentum bleiben (lediglich durch Geschäftsführung erworbene Gegenstände werden ausschließlich zur gesamten Hand erworben, aber auch sie können in Bruchteilseigentum überführt werden), während bei der atypischen stillen Gesellschaft als solcher (die als Mitunternehmerschaft zu werten ist) überhaupt kein Gesellschaftsvermögen begründet wird. Die These einer Realteilung als erfolgsneutraler Austausch von Gesamthandsrechten ist damit nicht geeignet, alle Realteilungen von Mitunternehmerschaften zu begründen.

Darüber hinaus führt sie in all den Fällen, in welchen eine Mitunternehmerschaft nicht im Verhältnis 50 : 50 auf Alleinunternehmerschaften überführt wird, zur Notwendigkeit, den über den Anteil des im geringeren Umfang beteiligten Gesellschafters hinaus gehenden Anteil des anderen Gesellschafters von der Realteilung auszuschließen. Auch dieses Ergebnis steht im Widerspruch zum Grundsatz der erfolgsneutralen Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen eines Steuersubjektes in ein anderes desgleichen Steuersubjektes.

4. Die These von der erfolgsneutralen Betriebsaufgabe

Nach dieser Lehre von Meynert ist die Realteilung Betriebsaufgabe. Da jedoch nichts entnommen wird, können

keine stillen Reserven realisiert werden, solange die Buchwerte weitergeführt werden.

Diese These hat den Vorzug, die Realteilung auf einen rechtlich geregelten Tatbestand, nämlich denjenigen der Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG, zurückführen zu können. Damit entfällt die Notwendigkeit, im Realteilungsvorgang, der selbst nur eine Erscheinungsform der Umorganisation von Unternehmen ist, einen Ausnahmetatbestand der Gewinnrealisierung zu sehen. Es verbleibt jedoch das Problem, daß wegen der Gleichstellung der Betriebsaufgabe mit der Veräußerung durch § 16 Abs. 3 EStG im Ergebnis eine erfolgsneutrale Veräußerung vorliegt. Damit wird das systematische Problem in der Konzeption des RFH, die Realteilung als besonderes Rechtsinstitut der Veräußerung mit fehlender Gewinnverwirklichung zu sehen, wieder existent: Der Begriff der Realteilung wird zwar unter dem Begriff der Betriebsaufgabe subsumiert. Dieser Begriff kann aber, wegen Gleichstellung mit der Veräußerung, nicht mehr wie bisher als nur entgeltlicher Vorgang verstanden werden, sondern ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen zu differenzieren. So gelangt die Lehre von Meynert wegen der systematischen Stellung der Betriebsaufgabe im Einkommensteuerrecht zurück zur Konzeption des RFH von der Veräußerung ohne Gewinnverwirklichung. Außerdem steht noch eine Bestätigung der Schlußfolgerungen von Meynert durch den BFH aus, so daß deshalb auch diese These als ein Lösungsvorschlag de lege ferenda zu betrachten ist.

5. Die These vom fortgeführten Gesellschaftsvermögen

Sie geht davon aus, daß bei Realteilung keine Nutzungen realisiert, vielmehr Nutzungspotentiale von einem Betrieb in einen anderen überführt werden. Dies kann kein Maßstab für die Ertragsbesteuerung sein, so daß der Realteilungsvorgang erfolgsneutral bleiben muß.

Allein diese Lösung nimmt es mit dem Postulat des BFH, Gewinnverwirklichung sei eine wirtschaftliche und damit betriebswirtschaftliche Frage, also keine steuerrechtliche, ernst. Die Begründung verzichtet darauf, die Realteilung als eine Erscheinungsform der Umorganisation von Unternehmen auf Gewinnverwirklichungstatbestände eines stehenden Betriebes zurückzuführen und erlaubt es, in der Realteilung im Hinblick auf die Gewinnverwirklichung kein besonderes Rechtsinstitut zu sehen. Durch einheitliche Anwendung des Prinzips des fortgeführten Gesellschaftsvermögens (Going concern-Prinzip) auf alle Vorgänge der Umorganisation von Unternehmen werden damit Gewinnverwirklichungs- und Bilanzierungsprobleme bei Realteilung gleichermaßen wie bei allen verwandten Tatbeständen gesellschaftsformneutral gelöst.

Die wirtschaftlich gebotene erfolgsneutrale Behandlung der Realteilung ist damit de lege lata steuerrechtlich nicht begründbar. Einer solchen Begründbarkeit bedarf es aber auch nicht, weil die Fragen der Gewinnverwirklichung und Bilanzierung bei Realteilung nach ausdrücklicher An-

sicht des BFH wirtschaftliche und damit betriebswirtschaftliche Fragen sind. Die von Albach entwickelte Lehre der Gewinnverwirklichungen bietet im Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens (Going concern-Prinzip) ein sachgerechtes Instrument zur Lösung der aufgeworfenen Probleme. Wenngleich eine einheitliche gesetzliche Fundierung der Steuerfolgen bei Vorgängen der Umorganisation von Unternehmen zu begrüßen wäre, kann das Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens als durch die BFH-Rechtsprechung zu § 15 Abs. 2 KStG sanktioniert betrachtet werden.

Zweiter Teil

BILANZIERUNG UND GEWINNVER- WIRKLICHUNGSFOLGEN BEI DEM EINZELNEN ERSCHEINUNGSFOR- MEN DER REALTEILUNG

- PRAKTISCHE ANWENDUNG -

Im Anschluß an die Grundlegung de lege lata und de lege ferenda sind in diesem zweiten Teil die einzelnen Erscheinungsformen einer Realteilung auf ihre Bilanzierungsprobleme und Gewinnverwirklichungsfolgen zu untersuchen. Da die Rechtslehre dies bisher nur kasuistisch unternahm, wird vor Darstellung dieser Wirkungen eine Typologie der Erscheinungsformen einer Realteilung entwickelt (B), nachdem zur Klarstellung des Entscheidungsproblems das betriebswirtschaftliche Entscheidungsfeld aufgezeigt wurde (A). Die Bilanzierungsprobleme und ihre Gewinnverwirklichungsfolgen werden sodann anhand der Realteilungstypen einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft dargestellt (C) und deren unveränderte Struktur auch bei mehrgliedrigen Mitunternehmerschaften nachgewiesen (D). Sodann wird die "Realteilung" mehrerer Mitunternehmerschaften (E) auf die Realteilung einer Mitunternehmerschaft zurückgeführt und zur partiellen Realteilung, das ist die Ausklammerung bestimmter Wirtschaftsgüter aus der Realteilung, Stellung genommen (F), bevor das Ergebnis dieses zweiten Teiles zusammengefaßt werden kann (G).

A. DAS BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE ENTSCHEIDUNGSFELD BEI REALTEILUNG

Ist auf Gesellschafterebene einer Mitunternehmerschaft die Entscheidung auf Trennung der Mitunternehmerschaft und Weiterführung von Teilbetrieben in Alleinunternehmerschaften gefallen, so entsteht im Prozeß der Mittelentscheidung das Wahlproblem zur Erreichung des optimalen Weges. In dieser Optimierungsphase ¹⁾ ist zwischen den steuerlichen Alternativen Liquidation, Betriebsaufgabe oder Realteilung eine Mittelentscheidung zu treffen. Dabei gehört die Kenntnis der Rechtslage und der sich aus ihr ergebenden Steuerbelastungsfolgen im Rahmen der Sachverhaltsanalyse zu den Determinanten des Entscheidungsfeldes. Die Klärung der Rechtslage und ihrer Folgen, insbesondere Steuerbelastungsfolgen, ist damit im Rahmen des Entscheidungsprozesses Teil der Suchphase, die den zentralen betriebswirtschaftlichen Fragestellungen der Optimierungsphase vorgelagert ist ²⁾.

Die Frage nach Gewinnverwirklichung und Bilanzierung bei Realteilung hat also nur die Klärung der Bedingungen und Folgen der Gewinnverwirklichung und Bilanzierung zum Gegenstand. Die Optimierung von Alternativen zur Vorbereitung des Entscheidungsaktes würde das Thema und den Rahmen dieser Arbeit sprengen.

1) Vgl. Heinen, Edmund, Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden 1966, S. 18 f. und S. 133 ff.

2) Vgl. Heinen, a. a. O., S. 27

1. Das Rationalprinzip als Auseinandersetzungs-
maxime: Teilung in Relation zur Vermögens-
beteiligungsquote

Schon die Definition der Zielentscheidung stellt klar, daß die Trennung der Mitunternehmerschaft durch Zuweisung von Alleinunternehmerschaften an die bisherigen Mitunternehmer im Verhältnis der Vermögensbeteiligungsquoten der Mitunternehmer vollzogen werden muß. Dies ergibt sich aus der zu unterstellenden rationalen Verhaltensweise der Beteiligten. Kein Mitunternehmer wird sich damit zufriedengeben, zu Gunsten des anderen weniger zu erhalten als ihm nach seinem Anteil an der Mitunternehmerschaft zusteht. Diese Quote ist in aller Regel durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt und wird sich überwiegend mit der Gewinnbeteiligungsquote decken. Keineswegs aber werden sich die Mitunternehmer im Verhältnis der (zufälligen) Stände ihrer Kapitalkonten (Betriebsvermögensanteile) teilen, wie dies Maaßen unterstellt ¹⁾. Sie werden vielmehr vor Bestimmung der Teilbetriebsanteile klären, inwieweit durch unterschiedliche Verfügungen über das Gesellschaftsvermögen (Einlagen und Entnahmen) den einzelnen Mitunternehmern zum Zeitpunkt der Realteilung Ausgleichsansprüche zustehen, denen Ausgleichsverpflichtungen anderer Mitunternehmer entsprechen. Selbstverständlich können im Zuge der Realteilung solche Ausgleichsverrechnungen durch vorweggenommene Zuweisung von z. B. flüssigen Mitteln wie Bankguthaben oder Schuldübernahmen beglichen werden.

1) Vgl. Maaßen, K., Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung von Personengesellschaften, in: DB 1964 Nr. 7, S. 199

2. Der Teilungsplan zur Bestimmung der Teilbetriebe

Sodann sind die von den einzelnen Mitunternehmern zu übernehmenden Teilbetriebe durch den Teilungsplan inhaltlich zu bestimmen. Dabei wird im Hinblick auf die Zielsetzung darauf abzustellen sein, daß jeder Teilbetrieb für sich lebensfähig ist, zumindest aber die Grundlage für ein selbständiges Unternehmen bilden kann. Dabei sind tatsächliche, technische und rechtliche Schranken zu beachten. Soll z. B. eine Mitunternehmerschaft Druckerei und Verlag in eine Alleinunternehmerschaft Druckerei und eine Alleinunternehmerschaft Verlag überführt werden, so werden Druckereimaschinen notwendigerweise dem Teilbetrieb Druckerei, Verlagsrechte notwendigerweise dem Teilbetrieb Verlag und Forderungen gegenüber Druckereikunden zweckmäßigerweise der Druckerei und Verbindlichkeiten gegenüber Verlagsautoren zweckmäßigerweise dem Verlag zugeordnet. Ähnlichen Zwangs- oder Zweckmäßigkeitspostulaten unterliegen ein Großteil der Wirtschaftsgüter jeder Mitunternehmerschaft. Im wesentlichen werden nur bei Wertpapierbeständen, Bank- und Postscheckguthaben sowie Kassenbeständen bindungsfreie Zuordnungen möglich sein. Schon bei Schuldübernahme durch einen Teilbetrieb können Freistellungen des nicht übernehmenden Betriebes durch die jeweiligen Gläubiger (§ 414 f. BGB) zu rechtlichen Barrieren führen.

3. Auseinandersetzungsbilanz und Unternehmensbewertung als Grundlage der steuerlichen Informationssuche

Im übrigen kann die Klärung der Ausgangslage der Realteilung nur zum Teil das Rechnungswesen durch Erstellung

einer Auseinandersetzungsbilanz liefern, weil diese Bilanz nur die nach dem Anschaffungskostenprinzip im System der Doppik fortgeführten Buchwerte, also nicht die "wirklichen Werte" der aufzulösenden Mitunternehmerschaft zeigt. Die zum Stichtag der Auseinandersetzung nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu erstellende Bilanz wird durch eine Unternehmensbewertung der Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung des Aspektes der selbständigen Weiterführung der Alleinunternehmerschaften zu ergänzen sein.

4. Die wertmäßige Abstimmung der Teilbetriebe mit den Vermögensbeteiligungsquoten

Unter Beachtung der steuerlichen Teilwertfiktion wird der Unternehmenswert, auf den sich die Gesellschafter geeinigt haben, den einzelnen Wirtschaftsgütern zuzuordnen sein. Die Gegenüberstellung der Teilwerte den Buchwerten zeigt sodann, inwieweit stille Reserven in den Wirtschaftsgütern liegen. Die gemäß dem Teilungsplan aus der durch die so gewonnenen Teilwerte ergänzten Auseinandersetzungsbilanz sich ergebenden Teilbilanzen der Alleinunternehmerschaften zeigen ¹⁾, inwieweit die erhaltene Teilwertsumme in Übereinstimmung mit der Vermögensbeteiligungsquote an der schwindenden Mitunternehmerschaft steht. Eventuelle Abweichungen bedürfen wiederum des Ausgleiches, der durch Ausweis von entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten oder Revision des Teilungsplanes vorgenommen werden kann,

1) Zur Veranschaulichung siehe die Bilanzstrukturen im Anhang, z. B. Anlage 7 auf S. 220

wie dies bei von den Vermögensbeteiligungsquoten abweichenden Kapitalkontenständen beschrieben wurde.

5. Die Steuerfolgen

Erst nach Vollzug dieser erfolgsneutralen Verrachnungen kann an die Bestimmung der Entscheidungsdeterminante "Steuerfolgen" herangegangen werden. Sie sind unmittelbar mit den Gewinnverwirklichungs- und damit Bilanzierungsfragen verknüpft. Nebender Frage nach den direkt hervorgerufenen Steuerbelastungen, insbesondere Belastungen an Ertragsteuern, erhebt sich aber auch die Frage, inwieweit sich durch die Realteilung die Steuermaßstäbe der Alleinunternehmerschaften gegenüber den anteiligen Steuermaßstäben im Rahmen der Mitunternehmerschaft verändern und somit durch die Realteilung mittelbare Steuerbelastungsverschiebungen zwischen den bisherigen Mitunternehmern verursacht werden¹⁾. In diesem Fall kann eine erneute, dritte Revision des Teilungsplanes, gegebenenfalls sogar der Unternehmungsbewertung, erforderlich werden.

1) Vgl. unten S. 179 ff.

B. TYPOLOGIE DER ERSCHEINUNGSFORMEN DER REALTEILUNG

Die Fachliteratur beschäftigt sich mit der Realteilung überwiegend problembezogen in Anlehnung an die Entscheidungsfälle der Rechtsprechung. Demgegenüber sollen in diesem zweiten Teil nicht nur einige oder auch alle steuerlichen Probleme dargestellt werden, vielmehr wird versucht, durch eine Klassifizierung aller Erscheinungstypen eine geschlossene Wiedergabe der handels- und steuerrechtlichen Problem der Bilanzierung und Gewinnverwirklichung zu erreichen, wobei die Ergebnisse aus betriebswirtschaftlicher Sicht einer kritischen Analyse unterworfen werden.

I. Bisherige Klassifizierungen

Im Schrifttum haben sich um eine geschlossene systematische Darstellung der Auswirkungen der einzelnen Erscheinungsformen einer Realteilung auf Bilanzierung und Gewinnverwirklichung losgelöst von den Entscheidungsfällen der Rechtsprechung bisher nur Maaßen, Fähnrich und Heister in Anlehnung an Thiel bemüht. ¹⁾

1) Vgl. Maaßen, K., Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung von Personengesellschaften, in: DB 1964 Nr. 7, S. 197 - 199; Fähnrich, Realteilung einer Personengesellschaft, in: BBK 1964 Nr. 17, S. 19 - 26; Heister, Knut, Der Normalfall der Realteilung von Mitunternehmerschaften im Einkommensteuerrecht, in: FR 1968 Nr. 11, S. 236 - 240; Thiel, Rudolf, Realteilung von Personengesellschaften, in: BB 1963 Nr. 34, S. 1415 - 1419

1. Die Einteilung von Maaßen

Maaßen differenziert zwischen dem Idealfall der Realteilung, der Realteilung mit Buchdifferenz und der Realteilung mit Ausgleichszahlung. Den Idealfall betrachtet er dann als gegeben, wenn in einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft die Summe der von einem Gesellschafter übernommenen stillen Reserven mit der Summe der stillen Reserven des anderen Gesellschafters übereinstimmt. Realteilung mit Buchdifferenz liegt vor, wenn "die Summe der realen Werte der dem einen Mitgesellschafter zugeteilten Wirtschaftsgüter zu der Summe ihrer Buchwerte in einem anderen Verhältnis als bei dem anderen Gesellschafter" steht ¹⁾. Dagegen liegt nach ihm Realteilung mit Ausgleichszahlung vor, wenn "der Spitzenausgleich notwendigerweise durch Gewährung von Geld oder Sachwerten aus der privaten Vermögenssphäre eines der Gesellschafter zu Gunsten des anderen" erfolgen muß ²⁾.

Diese Einteilung ist unzureichend. Sie stellt nicht nur auf eine zweigliedrige Realteilung ab, sondern auch - wie die Definition des Idealfalles zeigt - auf eine solche mit Vermögensbeteiligungsquote 50 : 50, also den Spezialfall der Rechtsprechung. Die Begriffsbestimmungen der Realteilung mit Buchdifferenz und Ausgleichszahlung überschneiden sich zudem, weil bei der Realteilung mit Buchdifferenz im Sinne von Maaßen eine Zuzahlung aus der privaten Vermögenssphäre gegeben oder gar erforderlich sein kann ³⁾.

1) Maaßen, a. a. O., S. 198 (1. Sp.)

2) Maaßen, a. a. O., S. 199 (1. Sp.)

3) Vgl. unten S. 170

2. Die Einteilung von Fährnich

Fährnich unterscheidet zwischen einer Realteilung ohne und einer solchen mit Barausgleich, wobei er im zweiten Fall zwischen Fällen ohne und mit Gewinnverwirklichung differenziert. Barausgleich mit Gewinnverwirklichung liegt nach ihm vor, wenn dieser Barausgleich für unterschiedlich hohe stille Reserven (a) und für von der Teilung ausgenommene Wirtschaftsgüter (b) erfolgt.

Ein Abstellen auf den Barausgleich läßt offen, ob eine Zuzahlung gemeint ist oder ein Ausgleich durch Zuteilung flüssiger Mittel und/oder Verbindlichkeiten abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten und ob dieser Ausgleich für Abweichung der Vermögensbeteiligungsquoten von den Betriebsvermögensanteilen oder dem Anteil an der Teilwertsumme erfolgt.

3. Die Einteilung von Thiel und Heister

Heister, in Anlehnung an Thiel, wiederum schlägt folgende Systematisierung vor ¹⁾:

I. Der Idealfall

II. Der Spitzenausgleichsfall

1. Ausgleich für Buchwerte

2. Ausgleich für stille Reserven

3. Ausgleich für Buchwerte und stille
Reserven

1) Vgl. Heister, a. a. O., S. 239 (2. Sp.)

a) Allgemeine Fälle

b) Normalfall (Ausgleich für Buchwerte =
Ausgleich für stille Reserven)."

Den Idealfall betrachtet er als gegeben, wenn "das Verhältnis der Kapitalkonten der Mitunternehmer mit dem Verhältnis der realen Werte und der Buchwerte der Teilungsmassen" übereinstimmt, den Spitzenausgleichsfall, wenn wegen fehlender Übereinstimmung des Verhältnisses der Kapitalkonten mit dem Verhältnis der realen Werte der Teilungsmassen zwischen den Mitunternehmern Zahlungen erforderlich werden und den Normalfall, "wenn (1) das Verhältnis der Kapitalkonten dem Verhältnis der realen Werte der Teilungsmassen entspricht und (2) das Verhältnis der Kapitalkonten nicht gleich dem Verhältnis der Buchwerte der Teilungsmassen ist". ¹⁾

Auch diese tiefere Gliederung erscheint nicht geeignet, alle Erscheinungsformen einer Realteilung schlüssig zu erfassen. Abgesehen davon, daß es problematisch ist, in einer systematischen Darstellung mit wertenden Bezeichnungen wie "Idealfall" und "Normalfall" zu arbeiten, erfaßt Heister nicht die bei Realteilung relevanten Entsprechungen oder Abweichungen der Betriebsvermögensanteile (Kapitalkonten) von den Vermögensbeteiligungsquoten.

II. Eigene Klassifizierung

Eine Klassifizierung hat instrumentalen Charakter. Sie rechtfertigt sich durch den Aussagewert der mit ihr erziel-

1) Vgl. Heister, a. a. O., S. 237 (1. Sp.)

ten Ergebnisse. Wie erwähnt, sollen nicht nur die steuerlich problematischen Realteilungsvorgänge untersucht werden. Bei dieser Problemstellung könnte eine Untersuchung derjenigen Fälle, bei welchen keine stillen Reserven gegeben sind oder auch derjenigen, die wegen Übereinstimmung der Vermögensbeteiligungsquoten mit den Quoten an erhaltenen stillen Reserven unstrittig erfolgsneutral behandelt werden können, wegfallen. Eine kritische Auseinandersetzung mit dem Schrifttum zeigt aber, daß viele Mißverständnisse auf unzureichende Klärung der zugrundeliegenden betriebswirtschaftlichen und bilanztechnischen Gegebenheiten zurückzuführen sind.

1. Die relevanten Sachverhaltsmerkmale

Eine Realteilung mit idealtypisch ausgestalteten Sachverhaltsmerkmalen, das wären

- zweigliedrige Mitunternehmerschaft mit Beteiligungsverhältnis 50 : 50,
- Teilung aller positiven und negativen Wirtschaftsgüter in Buchwerten und stillen Reserven in diesem Beteiligungsverhältnis und
- Übereinstimmung der Betriebsvermögensanteile (Kapitalkonten) mit dieser Beteiligungsquote

ist praktisch schon wegen des zweiten Sachverhaltsmerkmals unvorstellbar. Ein Großteil der Wirtschaftsgüter einer Mitunternehmerschaft, z. B. alle Sachanlagen, bestehen aus Gegenständen, die schon technisch nicht teilbar

sind. Im Übrigen ist steuerlich, wie dargestellt wurde ¹⁾, auf das Betriebsvermögen, also auf ein Reinvermögen abzustellen, so daß die Ausgestaltung folgender Sachverhaltsmerkmale von Relevanz bleibt:

- (1) Anzahl der Mitunternehmer,
- (2) Beteiligungsverhältnisse,
- (3) Betriebsvermögensanteile,
- (4) Teilwertanteile,
- (5) Anteile an stillen Reserven.

Die Beteiligungsverhältnisse werden offen gelassen. Es erfolgt also keine Einschränkung auf hälftige Vermögensbeteiligungen (50 : 50), wie dies die Rechtsprechung und grundsätzlich auch das Schrifttum tut. Die Beteiligungsverhältnisse, also die Vermögensbeteiligungsquoten, sind die Anteile am Liquiditätserlös, die nicht identisch sein müssen mit den Gewinnbeteiligungsquoten und sich praktisch nur selten mit den Anteilen der Mitunternehmer am Betriebsvermögen (Betriebsvermögensanteile, Kapitalkonten) decken ²⁾. Die Gewinnanteile sind bei Realteilung bedeutungslos, es sei denn, daß sich die Anteile an den stillen Reserven nach ausdrücklicher Bestimmung des Gesellschaftsvertrages nicht nach den Vermögensbeteiligungsquoten, das sind die Anteile am Liquidationserlös, bemessen, sondern nach den von diesen abweichenden Gewinnbeteiligungsquoten. In diesem Fall wäre ein zusätzliches Sachverhaltsmerkmal für die Realteilung relevant, nämlich das Verhältnis zwischen Vermögensbeteiligungsquote und Gewinnanteil. Dieser Ausnahmefall bleibt nachfolgend unberück-

1) Vgl. oben S. 30

2) Vgl. oben S. 151

sichtigt. Die Teilwertanteile stehen für die "wirklichen Werte", wie sie von den Beteiligten dem Teilungsplan zugrunde gelegt wurden. Dabei wird unterstellt, daß diese Wertsetzungen in Höhe der Teilwerte erfolgen. Selbstverständlich können Realteilungen auch mit außerwirtschaftlichen Motiven, z. B. solchen familiärer Natur, verquickt sein und dadurch Fragen der angemessenen Entgeltsfestsetzung entstehen ¹⁾. Diese Probleme seien aber mit Rücksicht auf die engere Themenstellung dieser Arbeit ausgeklammert.

2. Typologie der Erscheinungsformen bei Realteilung einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft

Die theoretisch vorstellbaren Erscheinungsformen einer Realteilung werden vorerst beschränkt auf eine zweigliedrige Mitunternehmerschaft dargestellt. Dabei ergeben sich die Kombinationsmöglichkeiten aus den bei Realteilung relevanten Sachverhaltsmerkmalen, die jeweils bezogen auf e i n e n und d e n s e l b e n Mitunternehmer zu einander in Beziehung zu setzen sind. Dabei gilt für diese Sachverhaltsmerkmale nach Ausklammerung der Zahl der Mitunternehmer wegen Beschränkung auf eine zweigliedrige Mitunternehmerschaft:

V = Vermögensbeteiligungsquote

R = Anteile an stillen Reserven

1) Vgl. zu den dabei auftretenden Fragen der Gewinnverwirklichung und Bilanzierung Ellenberger, Gert, Die Bilanzierung unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht, in: Wpg 1971 Nr. 10, S. 237 f.

K = Betriebsvermögensanteile (= Kapital-
konten in Steuerbilanz)

T = Teilwertanteile

Diese Symbole repräsentieren ausschließlich Verhältniszahlen, also etwa 6/10 oder 60 %. Da sich somit die Verhältniszahlen in bezug auf ein Sachverhaltsmerkmal immer auf 1 ergänzen, d. h. summiert 1 ergeben, gilt z. B. für die Relation $V_X : R_X = 1$ beim Mitunternehmer X notwendigerweise die Relation $V_Y : R_Y = 1$ beim anderen Mitunternehmer Y, oder bei $V_X : R_X \neq 1$ auch $V_Y : R_Y \neq 1$.

Realteilung		Sachverhaltsmerkmale		
Bezeichnung	Typ	V : R	V : K	V : T
Realteilung	A ₁	(R = 0) = 1	= 1	= 1
ohne	A ₂	(R = 0) ≠ 1	≠ 1	= 1
stille	A ₃	(R = 0) = 1	= 1	≠ 1
Reserven	A ₄	(R = 0) ≠ 1	≠ 1	≠ 1
Realteilung mit stil-	B ₁	= 1	= 1	= 1
len Reserven im Ver-	B ₂	= 1	≠ 1	= 1
hältnis der Vermögens-	B ₃	= 1	= 1	≠ 1
beteiligungsquoten	B ₄	= 1	≠ 1	≠ 1
Realteilung mit stil-	C ₁	≠ 1	= 1	= 1
len Reserven abwei-	C ₂	≠ 1	≠ 1	= 1
chend von den Vermögens-	C ₃	≠ 1	= 1	≠ 1
beteiligungsquoten	C ₄	≠ 1	≠ 1	≠ 1

Diese Typentafel zeigt die drei Grundtypen der Realteilung (A, B und C) je nach Relation der Vermögensbeteiligungsquoten zu den durch die Teilung erhaltenen stillen Reserven¹⁾. Die Typenbildung könnte dadurch fortgesetzt werden, daß für die bei der Disparität $V : R \neq 1$ auftretende Frage der Gewinnrealisierung Unterfälle gebildet werden, je nach dem, ob $V : R > 1$ oder $V : R < 1$ zu setzen ist. Da aber nicht die Entwicklung von vollständigen Formalstrukturen, sondern nur die Systematisierung der Grundtypen zur Aufgabe gestellt wurde, sei es bei dieser noch übersichtlichen Typentafel belassen²⁾.

3. Erweiterung dieser Typologie auf mehrgliedrige Mitunternehmensschaften und "Realteilung" mehrerer Mitunternehmensschaften

Formal läßt sich diese Typologie einer zweigliedrigen Realteilung unschwer auf eine mehrgliedrige erweitern. Wird die Realteilung einer zweigliedrigen Mitunternehmenschaft mit den Mitunternehmern X und Y bestimmt durch die Sachverhaltsrelationen $V_X : R_X$, $V_X : K_X$ und $V_X : T_X$,

1) Da der Teilwert die Summe aus Buchwert und stillen Reserven darstellt, könnte gleichermaßen auf die Relation zwischen Vermögensbeteiligungsquote und Buchwerte abgestellt werden. Da andererseits aber nur stille Reserven, nicht aber Buchwerte zu Gewinnrealisierungen führen können, erscheint es methodisch zweckmäßig, die stillen Reserven in den Vordergrund zu stellen.

2) Vgl. zu dieser systematischen Ergänzung jedoch unten S. 175 f.

so gilt dies für eine n=gliedrige durch die Relationen:

$$\begin{array}{l} V_1 : R_1 ; V_1 : K_1 ; V_1 : T_1 \\ V_2 : R_2 ; V_2 : K_2 ; V_2 : T_2 \\ \dots \\ V_{n-1} : R_{n-1} ; V_{n-1} : K_{n-1} ; V_{n-1} : T_{n-1} \end{array}$$

Die Relationen für den Gesellschafter n sind dadurch bereits bestimmt wegen der definitionsmäßigen Summengleichheiten:

$$\begin{array}{l} V_1 + V_2 + \dots + V_n = 1, \\ K_1 + K_2 + \dots + K_n = 1 \text{ und} \\ T_1 + T_2 + \dots + T_n = 1. \end{array}$$

Direkt anwendbar ist die Typentafel auch für die "Realteilung" mehrerer Mitunternehmerschaften, da die Realteilungsgrundsätze nach fiktiver Zusammenfassung der zu "teilenden" Mitunternehmerschaften in einer "Gesamtunternehmerschaft" anzuwenden sind ¹⁾.

1) Vgl. oben S. 162 und unten S. 195 f. und S. 199 f.

C. Realteilung einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft

Die nachfolgende Darstellung und Untersuchung der Bilanzierung und Gewinnverwirklichungsfolgen einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft folgt der Typensystematik des vorhergehenden Abschnittes. Die Darstellung der Bilanzstrukturen der einzelnen Realteilungstypen wurde jedoch im Interesse einer geschlossenen Lesbarkeit und zur Ermöglichung einer Beurteilung der Bilanzierungs- und Gewinnverwirklichungsfolgen ohne den verbindenden Text dieses Abschnittes in den Anhang verwiesen. ¹⁾

Auch in diesem Anhang, der die Realteilungstypen ausgehend vom idealtypisch gelagerten Fall A_1 bis zum komplexesten Typ C_4 mit drei Disparitäten ²⁾ in ihrer Formal- und Bilanzstruktur darstellt, konnten jedoch diejenigen Fälle, welche problembezogen nur die Summierung vorgelagerter Typen darstellen, weggelassen werden. So sind die Bilanzierungsfälle der Grundtypen B_2 bis B_4 auf diejenigen der Fälle A_2 bis A_4 in Verbindung mit B_1 zurückführbar, während die Fälle C_1 bis C_3 durch C_4 mit dargestellt werden. Andererseits erscheint es als zweckmäßig, bei der Grundtypengruppe B im Fall B_1 alternativ die Bilanzierung bei Auflösung der stillen Reserven ($B_{1,a}$) und ohne deren Auflösung ($B_{1,b}$) darzustellen. Die Fälle $C_{4,I}$ bis $C_{4,V}$ wiederum zeigen die aufgrund der im ersten Teil dieser Arbeit entwickelten fünf Thesen zur Realteilung vorstellbaren Alternativwege zur bilanziellen Behandlung der bei

1) Vgl. Anhang und Inhaltsverzeichnis dazu

2) Vgl. die Typentafel auf S. 162

der Typengruppe C notwendigerweise auftretenden Gewinnverwirklichungsprobleme ¹⁾.

I. Realteilung ohne stille Reserven

Diese Fälle werfen keine ertragsteuerlichen Probleme auf, da bei Fehlen von stillen Reserven Teilwerte und Buchwerte zusammenfallen und Buchwertzuweisungen als erfolgsneutrale Vorgänge keine Gewinnverwirklichungsfolgen haben können.

Eine Darstellung der nach Ausscheiden der stillen Reserven bei Disparitäten der verbleibenden drei Sachverhaltsmerkmale (V, K und T) notwendigen erfolgsneutralen Verrechnungen erscheint aber nicht nur der Vollständigkeit halber als zweckmäßig. Diese Disparitäten werden bei nahezu allen praktisch gelagerten Realteilungsfällen vorkommen und sind von denjenigen, die durch die übernommenen stillen Reserven hervorgerufen werden können und grundsätzlich erfolgswirksam sind, streng zu trennen. Unterläßt man diese Trennung, so können Fehlschlüsse über das Ausmaß der erfolgswirksamen Vorgänge auftreten. ²⁾

1. Gleiche Anteile an Vermögen, Kapital und Teilwerten: Der Fall ohne Verrechnungen

Dieser Realteilungsfall vom Typ A₁ zeigt folgende idealtypisch gelagerte Formalstruktur:

1) Vgl. unten S. 174 f.

2) Vgl. unten S. 200 f.

$$\begin{aligned} R_X &= 0; & V_X : K_X &= 1 \text{ (60:60)}; & V_X : T_X &= 1 \text{ (60:60)}; \\ R_Y &= 0; & V_Y : K_Y &= 1 \text{ (40:40)}; & V_Y : T_Y &= 1 \text{ (40:40)}; \end{aligned}$$

Daraus ergeben sich die Bilanzbilder in Anlage 1 auf Seite 214.

Der von X erhaltene Teilbetrieb I ist bezogen auf die Teilwertsumme (T_X) identisch mit seinem Betriebsvermögensanteil (Kapital K_X) nach Buchwerten, wobei dieser wiederum der Vermögensbeteiligungsquote (V_X) entspricht.

Die Realteilung dieses Sachverhalts wirft also keinerlei Probleme der Bilanzierung und Gewinnverwirklichung auf. Da die Sachverhaltsmerkmale frei sind von Disparitäten entfallen jegliche bilanztechnische Verrechnungen.

2. Gleiche Anteile an Vermögen und Teilwerten, nicht jedoch an Vermögen und Kapital: Der Ausgleichsfall

Hier (Typ A₂) sind die Sachverhaltsmerkmale nur in einer fehlenden Übereinstimmung zwischen Vermögensbeteiligungsquoten und Betriebsvermögensanteilen (Kapitalanteilen) vom vorhergehenden Fall abweichend. Dies gibt folgende Formalstruktur:

$$\begin{aligned} R_X &= 0; & V_X : K_X &\neq 1 \text{ (60:70)}; & V_X : T_X &= 1 \text{ (60:60)}; \\ R_Y &= 0; & V_Y : K_Y &\neq 1 \text{ (40:30)}; & V_Y : T_Y &= 1 \text{ (40:40)}; \end{aligned}$$

Demgemäß zeigen Gesamtbilanz (der scheidenden Mitunternehmenschaft) und Teilbilanzen (der entstehenden Alleinunternehmenschaften) die in Anlage 2 auf S. 215 wiedergegebene

Struktur.

Der Mitunternehmer X hat bei einer Vermögensbeteiligungsquote von 60 einen Betriebsvermögensanteil von 70. Da er gleichwohl mit dem Teilbetrieb I nur 60 erhält, hat er gegenüber dem Mitunternehmer Y eine Ausgleichsforderung von 10. Diese erscheint in der Teilbilanz des X unter den Aktiva und entspricht der Ausgleichsverpflichtung des Y gegen X unter den Passiva.

Praktisch interpretiert wird der Ausgleichsposten seine Berechtigung darin haben, daß X per Saldo um 10 mehr eingelegt oder weniger entnommen hat und umgekehrt Y per Saldo um 10 mehr entnommen als eingelegt hat, jeweils bezogen auf den Vermögensanteil von 60 bei X und 40 bei Y. Die Teilung muß nämlich in Relation der Vermögensanteile erfolgen, also 60 : 40. Dieser Ausgleich erfolgt auf der Vermögens- und nicht Einkommensebene und muß deshalb erfolgsneutral bleiben.

Rein formal könnte die Ausgleichsschuld des Y gegenüber dem X in Höhe von 10 auch als realisierter Gewinn betrachtet werden, was jedoch dem Sachverhalt nicht gerecht wird. Einem solchen Irrtum unterlag offensichtlich Littmann¹⁾, wenn er darauf hinweist, die Gewinnverwirklichungsfolgen einer Realteilung könnten (zahlenmäßig bezogen auf den hier diskutierten Fall in Anlage 2) dadurch vermieden werden, daß Y vor Realteilung 10 einlegt und dafür Sorge getragen wird, daß diese Einlage bei Realteilung X zuge-

1) Vgl. Littmann, Eberhard, Zur Frage der Gewinnrealisierung beim Austausch von Beteiligungen an Personengesellschaften, in: Inf. 1963 Nr. 13 S. 244 (2. Sp.)

wiesen wird. Dieser Trugschluß von Littmann wurde bisher in der Fachliteratur nicht erkannt. Böttcher und Beinert ¹⁾ begrüßen sogar den Vorschlag Littmanns als wertvollen "Tip" zur legalen Vermeidung von Gewinnverwirklichungsfolgen bei Realteilung. ²⁾

In der Praxis wird der Ansatz eines solchen Ausgleichspostens nicht erforderlich sein, wenn - auf das Beispiel bezogen - im Teilbetrieb II ausreichend entsprechend teilbare Wirtschaftsgüter oder bindungsfrei zuordnbare flüssige Mittel oder Forderungen vorhanden sind, aus denen insgesamt 10 dem Teilbetrieb I zugewiesen werden können oder im Teilbetrieb II ausreichend negative Wirtschaftsgüter wie Verbindlichkeiten enthalten sind, die dem Teilbetrieb II einverleibt werden können. In diesem Fall werden die Teilbetriebe I und II abweichend vom Beispiel nicht mit 60 und 40 festgesetzt, sondern mit 70 und 30. Im Ergebnis entsprechen dann die Teilbetriebe I und II den Betriebsvermögensanteilen X und Y. Die Mitunternehmer haben sich aber trotz dieser Entsprechung nicht im Verhältnis ihrer Kapitalanteile (Betriebsvermögensanteile), sondern im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligungsquoten geteilt, wenngleich im Zuge der Realteilung Minderentnahmen oder Mehreinlagen des X in Höhe von 10 und Minderentnahmen oder Mindereinlagen des Y in gleicher Höhe ausgeglichen wurden.

1) Vgl. Böttcher, Conrad, und Beinert, Jörg, Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen, in: DB 1963 Nr. 42, S. 1406 (1. Sp.)

2) Vgl. auch die ausführliche Begründung bei S. 200 f.

Für den Fortgang der Arbeit erscheint an dieser Stelle eine terminologische Klarstellung zweckmäßig zu sein. Nachfolgend wird von Ausgleichsforderungen bzw. Ausgleichsschulden immer und nur dann gesprochen, wenn die Betriebsvermögensanteile (Kapitalanteile) von den Vermögensanteilen abweichen. Im Gegensatz dazu wird von Zuzahlungsverpflichtungen immer und nur dann gesprochen, wenn Abweichungen zwischen Vermögensanteilen und Teilwerten der erhaltenen Teilbetriebe ausgeglichen werden sollen. Mit den gewählten Symbolen ausgedrückt besagt dies also:

$V : K \neq 1$: Ausgleich

$V : T \neq 1$: Zuzahlung

3. Gleiche Anteile an Vermögen und Kapital, nicht jedoch an Vermögen und Teilwerten: Der Zuzahlungsfall

Einen solchen Zuzahlungsfall zeigt der Realteilungstyp A_3 mit folgender Formalstruktur:

$$R_X = 0; \quad V_X : K_X = 1 \quad (60:60); \quad V_X : T_X \neq 1 \quad (60:70);$$

$$R_Y = 0; \quad V_Y : K_Y = 1 \quad (40:40); \quad V_Y : T_Y \neq 1 \quad (40:30);$$

Die Bilanzstrukturen zeigt die Anlage 3 auf S. 216 .

Dieser eben definierte Zuzahlungsfall führt gleichermaßen zu Verrechnungspositionen in den Teilbilanzen, kann aber auch im Zuge der Realteilung durch von den Vermögensanteilen abweichende Zuweisung von Wirtschaftsgütern verrechnet werden.

Auch hier liegt ein eindeutig erfolgsneutraler Vorgang auf

Vermögensebene vor. ¹⁾ Diese Ansicht wird von Theis jedoch überraschenderweise nicht geteilt, wenn er formuliert: "Ich bleibe dabei, daß eine Gewinnverwirklichung nur in soweit eintreten kann, als die *r e a l e n* Werte *u n g l e i c h* verteilt werden und dafür ein Spitzenausgleich gezahlt wird." ²⁾

4. Vom Vermögensanteil abweichende Anteile an Kapital und Teilwerten: Ausgleichs- und Zuzahlungsfall

Dieser Realteilungstyp (A_4) zeichnet sich durch doppelte Disparität aus, ist also gleichermaßen ein Ausgleichs- wie ein Zuzahlungsfall:

$$\begin{aligned} R_X &= 0; & V_X &: K_X \neq 1 \text{ (60:70)}; & V_X &: T_X \neq 1 \text{ (60:80)}; \\ R_Y &= 0; & V_Y &: K_Y \neq 1 \text{ (40:30)}; & V_Y &: T_Y \neq 1 \text{ (40:20)}; \end{aligned}$$

Die Bilanzstrukturen werden durch Anlage 4 auf S. 217 wiedergegeben.

Der Fall bietet keine neuen Aspekte, weil im Hinblick auf die Verrechnungen eine Summierung der Realteilungstypen A_2 und A_3 vorliegt. Der Ausweis der Verrechnungspositionen - und zwar beider oder saldiert - könnte wiederum auch hier durch Berücksichtigung bei Realteilung, d. h. unterschiedliche Bildung der Teilbetriebe, vermieden werden, soweit dies technisch möglich ist. X hätte dann einen

1) Gl. A. Heister, a. a. O., S. 238

2) Theis, J., Schlußwort zu Heine, H., Nochmals: Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen, FR 1963 Nr. 33 S. 546 (Sperrungen von Theis)

Teilbetrieb I nach Buch- und Teilwerten in Höhe von $(80 + 10 - 20 =) 70$ und Y einen solchen in Höhe von $(20 + 20 - 10 =) 30$.

II. Realteilung mit stillen Reserven im Verhältnis der Vermögensbeteiligungsquoten

In der Struktur der Sachverhaltsmerkmale weichen diese Grundtypen der Realteilung (B_1 bis B_4), alles Fälle der Realteilung mit stillen Reserven im Verhältnis der Vermögensbeteiligungsquoten, nur dadurch ab, daß jeweils anstelle des Merkmals $R = 0$ das Merkmal $V : R = 1$ tritt.

Bei Vornahme einer Realteilung in der Form, daß die beteiligten Mitunternehmer im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligungsquoten stille Reserven in ihre Alleinunternehmerschaften übernehmen, ist seit dem ersten Realteilungsurteil des RFH vom 15. 7. 1931 ¹⁾ unstrittig, daß *inso weit* stille Reserven erfolgsneutral übernommen werden können. Dies bedeutet, daß die Realteilungstypen B_1 bis B_4 im Sinne der Typentafel ²⁾ nur die gleichen Bilanzierungsfolgen aufwerfen können wie die Realteilungstypen A_1 bis A_4 .

Es liegen also keine Gewinnverwirklichungsprobleme vor, sondern nur die notwendigen erfolgsneutralen Verrechnungen für Ausgleich und Zuzahlung.

Zur Verdeutlichung der Auswirkungen der Rechtslage, derzu-

1) Vgl. oben S. 60 f.

2) Vgl. oben S. 162

folge im Verhältnis der Vermögensbeteiligungsquoten übernommene stille Reserven nicht aufzulösen sind, werden jedoch die Bilanzstrukturen bei aufgelösten stillen Reserven denjenigen ohne Auflösung stiller Reserven gegenübergestellt.

1. Realteilung mit aufgelösten stillen Reserven im Verhältnis der Vermögensbeteiligungsquoten mit gleichen Anteilen an Vermögen, Kapital und Teilwerten

Würde die Rechtslage diesen Fall nicht erfolgsneutral, sondern nach dem Veräußerungsprinzip erfolgswirksam behandeln, so müßten, wie der in Anlage 5, S. 218 dargestellte Realteilungstyp $B_{1,a}$ zeigt, alle stillen Reserven aufgelöst werden, was zu einem aktiven und passiven Ansatz dieser aufgelösten stillen Reserven führen müßte. In Übereinstimmung mit dem Veräußerungsprinzip bedeutet der aktive Ansatz Aufstockung der Buchwerte der Teilbetriebe in Höhe der aufgelösten stillen Reserven bis zur Höhe der Teilwerte und entsprechender Ausweis eines "Veräußerungsgewinnes".

2. Realteilung ohne Auflösung stiller Reserven im Verhältnis der Vermögensbeteiligungsquoten bei gleichen Anteilen an Vermögen, Kapital und Teilwerten

Demgegenüber zeigt der in Anlage 6, S. 219 dargestellte Realteilungstyp $B_{1,b}$ die herrschende Rechtslage.

Die stillen Reserven bleiben in vollem Umfang unaufgelöst, wodurch aus der ertragsteuerlichen Sicht der Gewinnver-

wirklichung dieser Realteilungstyp mit dem in Anlage 1, S. 214 dargestellten Typ A₁ identisch bleibt.

Die Möglichkeit, in diesem Fall stille Reserven teilweise zu realisieren, was z. B. steuertaktisch dann von Interesse sein kann, wenn die Realteilung in ein Verlustjahr fällt, mußte aus Rechtsgründen verneint werden ¹⁾.

III. Realteilung mit stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten

Bei dieser Gruppe der Grundtypen einer Realteilung (C₁ bis C₄ nach der Typentafel ²⁾) handelt es sich um die eigentlichen Problemfälle der Gewinnverwirklichung bei Realteilung, die ausschließlich darauf zurückzuführen sind, daß stille Reserven der Mitunternehmer in einem von ihren Vermögensbeteiligungsquoten abweichenden Verhältnis in ihre Alleinunternehmerschaften überführt werden.

1. Das spezifische Gewinnverwirklichungsproblem bei Realteilung

Während bei Realteilung ohne stille Reserven (Typengruppe A) notwendigerweise keine erfolgswirksamen Probleme gegeben sein konnten, bei der Realteilung mit stillen Reserven im Verhältnis der Vermögensbeteiligungsquoten (Typengruppe B) wahlweise entweder bei allen Mitunternehmern Gewinnverwirklichungen (Realteilungstyp B_{1,a} in Anlage 5 auf Seite 218) oder keine Gewinnverwirklichung

1) Vgl. oben S. 102

2) Vgl. oben S. 162

(Realteilungstyp $B_{1,b}$ in Anlage 6 auf Seite 219) angenommen werden kann, und die Rechtslage die zweite Alternative gestattet, besteht bei Realteilung mit stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten notwendigerweise ein Problem der bilanziellen Behandlung der zumindest in Höhe des Spitzenbetrages aufzulösenden stillen Reserven.

a) Die Zwangsläufigkeit der Teilaufdeckung stiller Reserven

Diese behauptete Zwangsläufigkeit, derzufolge zumindest teilweise stille Reserven aufzudecken sind, ist nachfolgend zu belegen.

Bereits oben ¹⁾ wurde darauf hingewiesen, daß die Typenbildung für die Realteilungsfälle durch Bilanzierung nach den Fällen $V : R > 1$ und $V : R < 1$ fortgesetzt werden könnte. Diese Sachverhaltsbeziehungen sind Ausdruck dafür, ob ein Mitunternehmer mehr oder weniger an stillen Reserven erhalten hat, als ihm gemäß seiner Vermögensbeteiligungsquote zustehen. Bei $V_X : R_X > 1$ ist $R_X < V_X$, d. h. der Mitunternehmer X hat weniger stille Reserven erhalten als seiner Vermögensbeteiligungsquote entsprechen. Dann gilt wegen $R_X + R_Y = 1$ notwendigerweise, daß Y dafür entsprechend mehr erhalten hat, also $R_Y > R_X$.

Da aber wegen Aufrechterhaltung der Realteilungsbedingung $T_X = T_Y$ wenn B für die Summe der Buchwerte steht gilt:

$$B_X + R_X = B_Y + R_Y,$$

1) Vgl. S. 163

bedeutet die um $R_Y - R_X$ höhere Zuweisung an stille Reserven nach Verrechnung der stillen Reserven in Höhe der niedrigeren stillen Reserven R_X , notwendigerweise eine Buchwerterhöhung bei Y. Dies folgt aus dieser Teilverrechnung der stillen Reserven:

$$\begin{aligned} B_X + R_X - R_X &= B_Y + R_Y - R_X \text{ oder} \\ B_X &= B_Y + (R_Y - R_X) \end{aligned}$$

Das bedeutet, daß bei Beibehaltung der Buchwerte B_X die Buchwerte zur Wahrung der Realteilungsbedingung gleicher Teilwerte B_Y um die nicht aufrechenbare Differenz an stillen Reserven $(R_Y - R_X)$ erhöht werden müssen. Dieser Vorgang kann bilanztechnisch auch anhand der Bilanzstruktur, zweckmäßigerweise derjenigen des Realteilungstyps C₁ in Anlage 7 auf Seite 220 veranschaulicht werden.

Damit ist aber nachgewiesen, daß bei Realteilung mit stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten, und nur dann, notwendigerweise ein Bilanzierungsproblem entsteht, derzufolge in den Alleinunternehmernschaften die Buchwerte nicht unverändert fortgeführt werden können.

b) Die bilanzielle Formalstruktur der aufgedeckten stillen Reserven

Diese formale Notwendigkeit, einen bestimmten Teil der bis zur Realteilung durch Unterbewertung verdeckten, also stillen Reserven durch offenen Buchausweis auflösen zu müssen, kann bilanziell unterschiedlich behandelt werden. Da da-

rüber keine einheitliche Meinung im Fachschrifttum vorliegt, 1), soll vor Darstellung der Bilanzierungs- oder Gewinnverwirklichungsfolgen dieser aufgedeckten stillen Reserven mit Diskussion der unterschiedlichen Lehrmeinungen dargestellt werden, welche Bilanzierungspraktiken theoretisch vorstellbar sind. Anschließend sind diejenigen auszuschließen, die auf Grund zwingender gesetzlicher Vorschriften nicht angewendet werden können.

Bei geltendem Sachverhaltsmerkmal $V : R \neq 1$ kann dem daraus entstehenden Bilanzierungsproblem im System der Doppik durch folgende Änderung der Aktiv- oder Passivsummen begegnet werden:

Mitunternehmer	Sachverhaltsstruktur	Buchwertänderung Aktiva oder Passiva	
X	$V_X > R_X$	-	+
Y	$V_Y < R_Y$	+	-

Für den Mitunternehmer X, der einen geringeren Anteil der stillen Reserven erhält als ihm nach seiner Vermögensbeteiligungszustand zusteht, muß das dadurch in der Eröffnungsbilanz seiner Alleinunternehmerschaft entstehende Bilanzierungsproblem durch entsprechende Minderung der Aktiva oder Erhöhung der Passiva gelöst werden. Umgekehrt besteht für den Mitunternehmer Y, der einen höheren Anteil an den stillen Reserven erhält als ihm zusteht, das Erfordernis, seine Aktivsumme zu erhöhen, oder seine Passivsumme zu vermindern.

1) Vgl. unten S. 181 ff.

Bei Änderung der Aktivsummen kommen in Frage:

- erfolgsneutral:
 - Ab- oder Aufstockungen
 - aktive Ausgleichsposten
- erfolgswirksam:
 - Verlust

und bei Änderung der Passivsummen:

- erfolgsneutral:
 - Änderung des Kapitals
 - Änderung der Verbindlichkeiten
und/oder Rückstellungen
 - passive Ausgleichsposten
- erfolgswirksam:
 - Gewinn

Eine Änderung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen kommt nicht in Frage, da diese bereits auf Grund des Vorsichtsprinzips mit vollen Teilwerten ausgewiesen sein müssen. Damit kommen für die bilanzielle Behandlung folgende Kombinationsmöglichkeiten alternativ in Frage:

- (I) Gewinn- und Verlustrealisierung
- (II) Gewinnrealisierung und Aufstockung der aktiven Buchwerte
- (III) Gewinnrealisierung und aktiver Ausgleichsposten
- (IV) aktiver und passiver Ausgleichsposten
- (V) Ab- und Aufstockung der aktiven Buchwerte
- (VI) Anpassung eines oder der Kapitalkonten

Wobei die letzte Kombinationsmöglichkeit auch alle Kom-

binationsfälle bei nur einseitiger Anpassung des Kapitalkontos umfassen soll, also z. B. Aufstockung der Aktivwerte bei einem Unternehmer und dafür nicht etwa Gewinnrealisierung sondern erfolgsneutrale Anpassung des Kapitalkontos beim anderen Unternehmer.

2. Bilanzierung und Gewinnverwirklichungsfolgen der aufgedeckten stillen Reserven

Nachdem Notwendigkeit und spezifischer Charakter des Gewinnverwirklichungsproblems bei Realteilung herausgearbeitet wurden, kann nachfolgend der Realteilungstyp C mit stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten dargestellt werden. Dabei stehen nicht mehr, wie beim Grundtyp A, die möglichen Disparitäten zur Debatte, vielmehr ist die Gewinnverwirklichungsproblematik, die dem Realteilungstyp C spezifisch eigen ist, in den Vordergrund zu stellen. Demzufolge wird nur der Realteilungstyp C_4 , der gleichermaßen die Typen C_1 bis C_3 umfaßt, nach seiner formal- und Bilanzstruktur dargestellt.

a) Die formale und bilanzielle Grundstruktur

Vorweg soll am Realteilungstyp C_1 der bisher theoretisch erarbeitete notwendige Bilanzausweis dargestellt werden. Dieser Typ, der keine Ausgleichs- und Zahlungsverrechnungen aufweist, hat folgende Formalstruktur:

$$\begin{aligned} V_X : R_X &\neq 1 \text{ (60:40)}; V_X : K_X = 1 \text{ (60:60)}; V_X : T_X = 1 \text{ (60:60)} \\ V_Y : R_Y &\neq 1 \text{ (40:60)}; V_Y : K_Y = 1 \text{ (40:40)}; V_Y : T_Y = 1 \text{ (40:40)}; \end{aligned}$$

Die Bilanzstrukturen werden durch Anlage 7 auf Seite 220 wiedergegeben.

Dieser Fall, der frei ist von Ausgleichs- und Zuzahlungsverrechnungen, zeigt deutlich die sich aus dem System der Doppik ergebende und unter der vorherigen Ziffer erarbeitete Notwendigkeit, bei einem Mitunternehmer (hier Y) aufgelöste stille Reserven in Höhe des nicht verrechenbaren Spitzenbetrages von 10 aktivieren zu müssen und dafür beim anderen Mitunternehmer (hier X) denselben Betrag passiv ausweisen zu müssen, wobei noch nichts über Erfolgswirksamkeit oder Erfolgsneutralität ausgesagt ist. Die Position "aufgelöste stille Reserven 10" bei Y kann formal sowohl Verlust als auch Wirtschaftsgut oder, bei Addition zum Wert 30 für Teilbetrieb II, als Wertaufstockung interpretiert werden. Gleichermäßen kann die Position "aufgelöste stille Reserven 10" bei X sowohl erfolgswirksam als Gewinn als auch erfolgsneutral als passiver Ausgleichsposten oder, bei Hinzurechnung zum Kapital, als Kapitalbestandteil interpretiert werden.

Andererseits kann aber auch der Aktivposten von Y in Höhe von 10 mit dessen Kapital in Höhe von 40 verrechnet werden, so daß Y in der Alleinunternehmerschaft nur mehr ein Kapital von 30 ausweist gegenüber 40 in der Mitunternehmerschaft. Analog bedeutet dies bei X eine Erhöhung des Kapitals von 60 auf 70. In beiden Fällen wird die Identität mit den Kapitalausweisen der weichenenden Mitunternehmerschaft, also der Bilanzzusammenhang bezüglich der Kapitalkonten, unterbrochen.

b) Gewinn- und Verlustrealisierung

Dieser Realteilungstyp, (C_{4,I}) der in Anlage 8 auf Seite 221 wiedergegeben ist, weist den Aktivposten bei Y in Höhe von 10 als Verlust aus und den entsprechenden Passivposten bei X als Gewinn.

Dem Vorgehen liegt eine Konzeption zugrunde, die man als eingeschränktes Veräußerungsprinzip bezeichnen kann: Soweit stille Reserven in Übereinstimmung mit der Vermögensbeteiligungsquote übernommen werden, dies ist im Beispiel nur in Höhe von 20 der Fall, werden sie gegeneinander aufgerechnet und nicht aufgelöst. Darüber hinaus wird eine Veräußerung unterstellt. Da aber kein Wirtschaftsgut veräußert wurde, lediglich ein Ausgleich der stillen Reserven zur Anpassung an die Vermögensbeteiligungsquoten anlässlich der Realteilung erforderlich wird, hat X einen Spitzenbetrag der stillen Reserven in Höhe von 10 an Y "veräußert". In Ermangelung eines Wirtschaftsgutes soll jedoch Y nichts aktivieren, also liegen bei X und Y erfolgswirksam aufgelöste stille Reserven vor.

Ein solches Vorgehen wird nur von Heine ¹⁾ vertreten, jedoch nicht begründet. Heine teilt nicht die Bedenken von Grieger ²⁾ der einen solchen Verlust steuerlich nicht anerkennen möchte, fragt lediglich warum dies nicht sein

1) Vgl. Heine, Heinz, Nochmals: Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen, in: FR 1963 Nr. 33 S. 545 (1. Sp.)

2) Vgl. Grieger, Rudolf, Gewinnverwirklichung bei der Realteilung von Betriebsvermögen, in BB 1962 S. 1316

könne, und nachdem er darauf keine schlüssige Antwort findet, bejaht er den Verlustausweis mit der Begründung: "Jeder Gesellschafter versteuert dann jedenfalls die auf ihn entfallenden stillen Reserven des Vermögens der OHG. Dieses Ergebnis dürfte auch von den Beteiligten gewollt sein." 1)

Diese Lösung von Heine hält einer näheren Betrachtung nicht Stand: Bei einer unterstellten Veräußerung der Mitunternehmerschaft unmittelbar vor Realteilung betrüge der von X zu versteuernde Gewinn 30 und derjenige von Y 20, in voller Übereinstimmung mit den Vermögensbeteiligungsquoten. Nach dem Vorschlag von Heine dagegen, besteuert X zwar auch 30, nämlich 10 durch Realteilung und 20 durch Veräußerung, Y aber nur 10 nämlich einen Verlust von 10 bei Realteilung und einen Veräußerungsgewinn von 20.

Damit verstößt diese Alternative gegen das Erhaltungsprinzip und muß aus steuerrechtlichen Gründen in Übereinstimmung mit Grieger abgelehnt werden.

c) Gewinnrealisierung und Aufstockung der aktiven Buchwerte

Bei diesem Fall (C_{4,II}) der im Anhang unter Anlage 9 auf Seite 222 dargestellt ist, handelt es sich um die Lösung der Gewinnverwirklichungsprobleme bei der Realteilung nach herrschender Rechtslage.

Y, der 10 mehr an stillen Reserven erhält als seiner Vermögensbeteiligungsquote entspricht, muß diesen Betrag durch Aufstockung seiner Buchwerte aktivieren. X, der als "Veräußerer" dieser stillen Reserven betrachtet wird, hat den

1) Vgl. Heine, a. a. O., S. 545 (1. Sp.)

fingierten Veräußerungsgewinn auszuweisen und dementsprechend zu versteuern.

Auch dieser Konzeption liegt ein eingeschränktes Veräußerungsprinzip zugrunde. Soweit durch Zuweisung von stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten ein Mitunternehmer mehr erhält, wird ein Veräußerungsvorgang unterstellt. Es ist nicht gesagt, bei welchem Wirtschaftsgut dieser Veräußerungsvorgang gegeben sein soll. In Übereinstimmung mit der Rechtslage bei Austritt eines Mitunternehmers mit Abfindung über dem Buchwert ¹⁾ wird jedoch zu unterstellen sein, daß die aufgelösten stillen Reserven in Höhe von 10 anteilig bei jedem Wirtschaftsgut mit stillen Reserven durch Aufstockung der Buchwerte zu realisieren sind. Im Beispielsfall sind im Teilbetrieb II stille Reserven in Höhe von 30, wovon 10 aufzulösen sind, also $\frac{1}{3}$. Demzufolge werden bei jedem Wirtschaftsgut die stillen Reserven in Höhe von $\frac{1}{3}$ aufzulösen sein. Die aktive Aufstockung wird gefordert von Maaßen ²⁾, Theiss ³⁾, Kolitschus ⁴⁾, Grieger ⁵⁾, Hoffmann ⁶⁾, Thiel ⁷⁾, Felix ⁸⁾, Grass ⁹⁾, Heister ¹⁰⁾ und Heuer ¹¹⁾. Alle diese Autoren diskutieren die betriebswirt-

1) Vgl. Heine, a. a. O., S. 545 (1. Sp.)

2) Vgl. Maaßen, a. a. O., S. 199

3) Vgl. Theiss, J., Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen, in: FR 1963 Nr. 14 S. 220

4) Vgl. Kolitschus, H. Realteilung mit Barausgleich, in: DB 1963 Nr. 24 S. 808

5) Vgl. Grieger, Rudolf, Gewinnverwirklichung bei der Realteilung von Unternehmen, in: BB 1963 Nr. 33 S. 1316

6) Vgl. Hoffmann, Fritz, Fragen der Gewinnverwirklichung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: DStZ A 1963 Nr. 3 S. 40

(Forts. n. S.)

schaftliche und steuerliche Berechtigung der Aufstockung, wenn überhaupt, nur alternativ zum Verlustausweis, zum Ausweis eines aktiven Ausgleichspostens oder zur erfolgsneutralen Anpassung des Kapitalkontos. Nicht in Frage gestellt wird durch sie dagegen die rechtliche Berechtigung der Unterstellung eines entgeltlichen Veräußerungsvorgangs, die von Flume, Böttcher und Beinert sowie Albach mit überzeugenden Argumenten kritisiert wurde.¹²⁾

Bleibt man auf der Argumentationsebene der herrschenden Lehre, die Veräußerungsvorgänge bei Realteilung nicht grundsätzlich ausschließt, so fehlt immer noch die Begründung für die Unterstellung, jedes Wirtschaftsgut würde zu einem Bruchteil entgeltlich - im vorliegenden Beispiel zu 1/3 - und im Übrigen unentgeltlich übergehen. Die Berechtigung zu diesem Vorgehen erscheint vor allem angesichts der Rechtslage im Bereich der Rentenbesteuerung fraglich, derzufolge ein Vorgang entweder entgeltlich oder unentgeltlich zu sehen sei, nicht aber in einen entgeltlichen

(Forts. 1. S.)

- 7) Vgl. Thiel, Rudolf, Urteilsanmerkung in StRK EStG § 5 R. 325
- 8) Vgl. Felix, Günter, Aktuelle Fragen aus der Besteuerungspraxis der Familienunternehmen, in: StKR 1964, München und Berlin 1964, S. 156 - 163
- 9) Vgl. Grass, Adolf, Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, in: StKR 1964, München und Berlin 1964, S. 194 - 199
- 10) Vgl. Heister, Knut, a. a. O., S. 239
- 11) Vgl. Heuer, Gerhard, Zur Realteilung einer Mitunternehmerschaft, in: DB 1964 Nr. 38 S. 1313 - 1314
- 12) Vgl. oben S. 124 f.

oder unentgeltlichen Teil gespalten werden könne. ¹⁾ Die Lösung wird wohl darin gesehen werden können, daß das Urteil zur Rentenbesteuerung zu § 12 Ziff. 2 EStG erging, einer Vorschrift, die auf Grund ihres Wortlautes nur einheitliche Zuordnungen erlaubt, wogegen im Bereich der ertragsteuerlichen Bilanzierung Wertansätze innerhalb bestimmter Wertgrenzen alternativ erlaubt sind. So bestimmt die einschlägige Vorschrift bei Veräußerungskonzeption, § 6 Abs. 1 Ziff. 7 EStG: "Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen." Im vorliegenden Fall beträgt der Teilwert des Teilbetriebes Y zwar 30, da aber Y dafür eine Forderung von 30 erhält und eine Schuld von 10 übernimmt, verbleiben für den Teilbetrieb II nur 10 an Anschaffungskosten.

Im Ergebnis trägt die Lösung auch dem Erhaltungsprinzip Rechnung: Y hätte vor wie nach Realteilung stille Reserven von 20 zu versteuern, entsprechend seinen Vermögensbeteiligungsquoten, X gleichermaßen 30, die sich bei Veräußerung nach Realteilung zusammensetzen würden aus 10 bei Realteilung und 20 bei Veräußerung.

Damit trägt diese Lösung nach der herrschenden Lehre im Hinblick auf den verrechneten und nicht aufgedeckten Teil der stillen Reserven gleichermaßen dem Erhaltungsprinzip und dem Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens Rechnung. Im Hinblick auf den realisierten Spitzenbetrag an stillen Reserven dagegen nur dem Erhaltungsprinzip.

1) Vgl. BFH v. 8. 2. 1957 VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207 (hier: S. 208, 2. Sp.)

Entgegen dem Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens werden insoweit Leistungspotentiale und nicht Leistungen versteuert.

d) Gewinnrealisierung und aktiver Ausgleichsposten

Dieser Realteilungstyp ($C_{4,III}$) ist in Anlage 10 auf Seite 223 entwickelt.

Auch hier wird ausgehend von der Veräußerungskonzeption die Gewinnrealisierung des X in Höhe von 10 beibehalten, jedoch bei Y anstelle der Aufstockung der Buchwerte ein aktiver Ausgleichsposten von 10 eingesetzt. Der Vorschlag wird in der Fachliteratur nicht gemacht, was überraschend erscheint angesichts der Tatsache, daß die eben diskutierte Aufstockung doch auch zu erheblichen technischen Schwierigkeiten führt.

Seinem Wesen nach kann der aktive Ausgleichsposten entweder als Verrechnungsposten oder als Wirtschaftsgut verstanden werden. Als Verrechnungsposten kann er nur als Kapitalbestandteil verstanden werden. Eine solche Interpretation wäre aber abzulehnen, weil so die realisierten stillen Reserven, welche bei Aufstockung sich allmählich wieder durch Abbuchungen bei Veräußerung oder Abschreibungen bei Nutzung erfolgswirksam aufgelöst hätten, erst bei Betrlebsveräußerung oder Betriebsaufgabe erfolgswirksam auswirken. Bei der Interpretation als Wirtschaftsgut erhebt sich die unlösbare Frage nach dem materiellen Inhalt und damit der Abschreibungsfähigkeit dieses Postens.

Damit kann dieser Weg nicht als Alternative zur aktiven Aufstockung in Frage kommen.

e) Aktiver und passiver Ausgleichsposten

Dieser Typ einer Realteilung, ($C_{4,IV}$) ist bilanziell in Anlage 11 auf Seite 224 dargestellt.

Im Gegensatz zu den bisher diskutierten Lösungen unterbleibt hier eine unmittelbare Erfolgsauswirkung im Zuge der Realteilung. Durch Ansatz aktiver und passiver Ausgleichsposten werden die Teilbilanzen der Alleinunternehmenschaften bei Weiterführung der Kapitalkontenstände erfolgsneutral entwickelt.

Vor Beurteilung dieses Falles ist zu fragen, welcher Charakter den Ausgleichsposten zukommt. Theiss, der diesen Vorschlag zur Diskussion gestellt hat ¹⁾ sagt selbst, ²⁾ die aktiven und passiven Ausgleichsposten sollten "bis zur Veräußerung des Betriebs bzw. der einzelnen Wirtschaftsgüter" die Gewinnauswirkungen "in der Schwebe halten".

In einem solchen Fall wäre es aber gleich zweckmäßig, die Ausgleichskonten mit den Kapitalkonten zu verrechnen. Es ist nicht verständlich, warum diese Schlußfolgerung von Theiss nicht selbst gezogen wird. Offensichtlich möchte er einen optischen Eindruck, den Bilanzzusammenhang durch Weiter-

1) Vgl. Theiss, Jakob, die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen, in FR 1963 Nr. 14 S. 220 - 221

2) Vgl. Theiss, Jakob, Urteilsanmerkung, in: StRK 1964 VII S. 1 - 3 (EStG § 15 R. 414)

Führung der Kapitalkonten der Mitunternehmer gewahrt zu haben, nicht missen. Da aber diese Posten nur als Kapitalbestandteil verstanden werden können, weder ein positives noch ein negatives Wirtschaftsgut darstellen,¹⁾ ist der Bilanzzusammenhang unterbrochen, jedenfalls dann, wenn man die Forderung des Bilanzzusammenhangs dahingehend versteht, daß die Buchwerte der Kapitalkonten weitergeführt werden müssen. Damit fällt dieser Fall mit dem Realteilungstyp C_{4,VI} zusammen.²⁾

f) Ab- und Aufstockung der aktiven Buchwerte

Die Darstellung dieses Realteilungstyps (C_{4,V}) kann der Anlage 12 auf Seite 225 entnommen werden.

Die von Y entgegen seiner Vermögensbeteiligungsquote mit 10 überhöht erhaltenen stillen Reserven werden von diesem aktiviert in Übereinstimmung mit dem Realteilungstyp C_{4,VI} (Anlage 9). X dagegen realisiert keinen Gewinn, sondern stockt seine Buchwerte ab von 100 auf 90.

Dadurch wird zwar das bilanzielle Gleichgewicht erreicht, entgegen dem Erhaltungsprinzip gehen aber der Besteuerung diese 10 verloren: Würde vor der Realteilung die Mitunternehmerschaft veräußert, müßten X 30 und Y 20 versteuern. Während die Realteilung zu keiner Steuer führt, würden bei Veräußerung der Alleinunternehmenschaften nach Realteilung X und Y nur je 20 versteuern.

1) Vgl. den eben diskutierten Fall (S. 187)

2) Vgl. unten S. 189 f.

g) Anpassung von Kapitalkonten

Der in Anlage 13 auf Seite 226 dargestellt Realteilungstyp (C_{4,VI}) zeigt diesen Weg.

Der Mitunternehmer X hat in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft einen Kapitalkontenstand von 70, Y einen solchen von 30. Der notwendige Ausgleich der stillen Reserven wird in der Form vollzogen, daß anstelle eines Passivpostens von 10 das Kapital von Y auf 20 vermindert wird.

In der Fachliteratur wird die Zulässigkeit eines solchen Vorgehens unter dem Aspekt der Unterbrechnung des Bilanzzusammenhanges diskutiert. Hoffmann¹⁾, der diesen Bilanzierungsweg als zwangsläufige Folge der erfolgsneutralen Behandlung einer Realteilung sieht, hat keine Bedenken, den Bilanzzusammenhang im Hinblick auf die Kapitalkonten (Betriebsvermögensanteile) zu unterbrechen. Fasold²⁾ sieht sogar eine Notwendigkeit, diesen bei den Kapitalkonten zu unterbrechen, da nach ihm die Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens fortzuführen sind und nicht die Buchwerte der Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter. Er begründet dies in Anlehnung an die Rechtslage beim Tausch damit, daß die Gesellschafter ihre Alleinunternehmenschaften nicht mit dem Buchwert der hingegebenen, sondern mit demjenigen der erworbenen Leistung anzusetzen

1) Vgl. Hoffmann, Fritz, Fragen der Gewinnverwirklichung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: DStZ A 1963 Nr. 3 S. 40 - 43 (hier: S. 43, 1. Sp.)

2) Vgl. Fasold, R. Die Realteilung von Personengesellschaften bei Ausgleichsleistungen, in: DB 1964 Nr. 8 S. 343 - 346 (hier: S. 344)

hätten. Heuer dagegen hält ein solches Vorgehen wegen Verstoß gegen den Bilanzzusammenhang ohne nähere Begründung für handels- und steuerrechtlich nicht zulässig.¹⁾ Tatsächlich hat der BFH²⁾ den steuerlich auf § 4 Abs. 1 EStG zurückgeführten Grundsatz des Bilanzzusammenhanges bestätigt.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht erscheint eine Verrechnung der in Abweichung von den Vermögensbeteiligungsquoten aufgeteilten stillen Reserven mit den Kapitalkonten als das dem Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens gemäß^e Vorgehen zu sein. Durch dieses Verfahren wird verhindert, daß durch den nur formwechselnden Vorgang der Realteilung steuerliche Gewinnverwirklichungsvorgänge erwachsen, die zu Steuerbelastungen führen.

Trotzdem ist dieser Weg nicht gangbar, weil durch die vorgenommenen Bilanzierungen entgegen den Forderungen des Erhaltungsprinzips der Besteuerung stille Reserven in Höhe von 10 endgültig entgehen. Wie die Bilanzbilder zeigen, verbleiben von den stillen Reserven der Mitunternehmerschaft in Höhe von 50 im Rahmen der Alleinunternehmerschaften nur mehr insgesamt 40. Damit stellt dieser Weg einen Verstoß gegen das Erhaltungsprinzip dar. Unterstellt man nämlich eine Veräußerung der Unternehmerschaft, so

1) Vgl. Heuer, Gerhard, Zur Realteilung einer Mitunternehmerschaft, in: DB 1964 Nr. 38 S. 1313 (2. Sp.)

2) Vgl. z. B. BFH v. 27. 3. 1962 I 136/60 S, BStBl 1962 III, S. 373; siehe auch Krill, E., Der Bilanzzusammenhang und seine Durchbrechung, in: NWB Fach 17 a S. 205 - 216

entsteht ein Veräußerungsgewinn von 50, der der Besteuerung zu unterwerfen ist. Unterstellt man jedoch Veräußerungen der Alleinunternehmerschaften, so haben X und Y nur je einen Veräußerungsgewinn von 20 zu versteuern, zusammen also 40. Dies ist darauf zurückzuführen, daß die von X auf Y im Zuge der Realteilung übertragenen stillen Reserven zwar bei Y durch Minderung des Kapitalkontos die ursprüngliche Differenz zwischen Teilwert und Betriebsvermögensanteil in Höhe von $(50 - 30 =) 20$ wahren, nicht aber bei X. Dessen stille Reserven von ursprünglich $(100 - 70 =) 30$ vermindern sich auf eine Differenz im Rahmen der Alleinunternehmerschaft in Höhe von $(100 - 80 =) 20$.

Wird also der Spitzenausgleich nicht als Veräußerungsvorgang der Besteuerung unterworfen, so entgehen dem Erhaltungsprinzip endgültig stille Reserven in Höhe von 10. Der Vorgang ist so zu veranschaulichen, als ob ein Mitunternehmer (X) einen voll abgeschrieben (z. B.) PKW veräußert und den Veräußerungserlös (10) nicht erfolgswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung vereinnahmt, sondern direkt auf seinem Kapitalkonto. Gleichzeitig tätigt der andere Mitunternehmer (Y) eine Entnahme in Höhe dieses Veräußerungserlöses (10).

Wenn aber aus zwingenden steuerlichen Gründen eine Kapitalkontenanpassung bei X ausscheidet, so ist diese auch bei Y zu unterlassen. Steuerlich kann sie sowieso nicht gefordert werden, läuft sogar Gefahr im Widerspruch zur Forderung des Bilanzzusammenhangs zu stehen, und betriebswirtschaftlich ist sie für Y uninteressant, weil ihm ein Aktivposten und damit potentieller Aufwand verlorengeht.

Die Diskussion dieses Falles zeigt damit, daß bei Realteilung mit stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten zur Wahrung des steuerlichen Erhaltungsprinzip notwendigerweise in Höhe des Spitzenausgleichs ein Veräußerungsvorgang unterstellt werden muß. Dem Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens kann insoweit nicht Rechnung getragen werden.

IV. Zusammenfassung

Nachgewiesenermaßen entsteht ein Problem der Bilanzierung und Gewinnverwirklichung nur, und hier notwendigerweise, bei Realteilung mit Zuteilung stiller Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten.

Das Wesen dieses Bilanzierungs- und Gewinnverwirklichungsproblems ist die Notwendigkeit, zur Wahrung der Doppik bei demjenigen Mitunternehmer, welcher einen höheren Anteil an stillen Reserven erhält, als ihm gemäß seiner Vermögensbeteiligungsquote zustehen, die Aktivsumme zu verlängern (oder die Passivsumme zu vermindern) und umgekehrt beim anderen Mitunternehmer, welcher entsprechend weniger an stillen Reserven erhält, die Passivsumme zu verlängern (oder die Aktivsumme zu vermindern).

Von den bilanztechnisch formal möglichen Behandlungen müssen diejenigen ausscheiden, welche auf eine Gewinnverwirklichung beim Mitunternehmer mit weniger stillen Reserven im Rahmen seiner Alleinunternehmerschaft verzichten. Sie werden dem Erhaltungsprinzip nicht gerecht:

Im Zuge der Realteilung werden stille Reserven der Besteuerung notwendigerweise entzogen. Das ist der Fall bei Erhöhung des Betriebsvermögensanteils (Kapitals) des betroffenen Gesellschafters und - wegen Identität mit diesem Fall im Hinblick auf die Steuerfolgen - beim Fall des passiven Ausgleichspostens.

Beim anderen Mitunternehmer scheidet Verlustausweis wegen Verstoß gegen das Erhaltungsprinzip aus, weil in Höhe des Spitzenbetrages an stillen Reserven Gewinne der Besteuerung endgültig entgehen. Dies gilt auch bei Gewinnausweis des erstgenannten Mitunternehmers. Ein aktiver Ausgleichsposten als Wirtschaftsgut verstanden scheitert an der Unlösbarkeit seiner inhaltlichen Bestimmung, als Rechnungsposten zum Kapital verstanden an der Interessenlage des betroffenen Gesellschafters, der in diesem Falle potentiellen Aufwand erst bei Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe erhält im Gegensatz zum Aufstockungsfall. Auch aktive Auf- und Abstockungen und Kapitalkontenanpassungen entziehen der Besteuerung stille Reserven und verstoßen damit gegen das Erhaltungsprinzip.

Damit bleibt nur der Weg der aktiven Aufstockung der Buchwerte bei Gewinnrealisierung durch den anderen Gesellschafter in Höhe des nicht verrechenbaren Spitzenbetrages an stillen Reserven. Diese Lösung wird dem Erhaltungsprinzip voll gerecht, dem Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens jedoch nur im Hinblick auf die gegeneinander aufgerechneten stillen Reserven. Dem Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens würde zwar der Weg der Anpassung der Kapitalkonten und der diesem Weg entsprechende der aktiven und passiven Verrechnungsposten

genüge tun, hier wird aber gegen das Erhaltungsprinzip verstoßen, weil der Besteuerung endgültig die stillen Reserven in Höhe des nicht verrechenbaren Spitzenbetrages entgehen.

Damit schränkt das Erhaltungsprinzip das Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens bei Realteilung mit stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten notwendigerweise ein. Dem Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens kann nur bei Verstoß gegen das Erhaltungsprinzip voll entsprochen werden.

D. REALTEILUNG EINER MEHRGLIEDRIGEN MITUNTERNEHMERSCHAFT

Bereits bei Entwicklung der Typologie für eine zweigliedrige Mitunternehmerschaft wurde darauf hingewiesen ¹⁾, daß die Sachverhaltsstruktur einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft beliebig auf eine mehrgliedrige erweitert werden kann.

Da die Probleme der Bilanzierung und Gewinnverwirklichung grundsätzlich auch nicht anders gelagert sind als bei einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft, wenngleich der Sachverhalt wegen einer möglichen Vielzahl von Verrechnungspositionen für Ausgleich, Zuzahlung und abweichende stille Reserven erheblich komplexer sein kann, soll hier nur beispielhaft der mit allen drei Disparitäten der Sachverhaltsmerkmale ausgestattete Realteilungstyp C_4 bezogen auf eine dreigliedrige Mitunternehmerschaft dargestellt werden. Dabei sollen die Sachverhaltsmerkmale in folgender Relation zueinander stehen:

$$\begin{aligned} V_X : R_X \neq 1 \text{ (50:70)}; & \quad V_X : K_X \neq 1 \text{ (50:20)}; & \quad V_X : T_X \neq 1 \text{ (50:30)}; \\ V_Y : R_Y \neq 1 \text{ (30:20)}; & \quad V_Y : K_Y \neq 1 \text{ (30:50)}; & \quad V_Y : T_Y \neq 1 \text{ (30:60)}; \\ V_Z : R_Z \neq 1 \text{ (20:10)}; & \quad V_Z : K_Z \neq 1 \text{ (20:30)}; & \quad V_Z : T_Z \neq 1 \text{ (20:10)}; \end{aligned}$$

Die Überführungsbilanz der Mitunternehmerschaft und die drei Teilbilanzen der Alleinunternehmerschaften zeigen folgendes Bild:

1) Vgl. oben S. 163 f.

Die erforderlichen Ausgleichs- und Zuzahlungsverrechnungen sowie Gewinnverwirklichungen seien kurz erläutert.

X hat einen Kapitalanteil von 20 bei einer Vermögensbeteiligungsquote von 50. Die z. B. Mehrentnahmen des X sind demzufolge bei Realteilung durch eine Ausgleichsschuld gegenüber Y und Z mit 30 zu passivieren. Y wiederum hat bei einer Vermögensbeteiligungsquote von 30 einen Kapitalanteil von 50 und Z bei einer Vermögensbeteiligungsquote von 20 einen Kapitalanteil von 30. Damit stehen von der Ausgleichsschuld des X Y 20 und Z 10 zu. In den Teilbilanzen ihrer Alleinunternehmenschaften aktivieren sie diese Beträge als Ausgleichsforderungen.

Eine Zuzahlungsschuld trifft Y, der bei einer Vermögensbeteiligungsquote von 30 % anteilige Teilwerte von 60 % erhielt, da sein Teilbetrieb mit 90, das sind 60 % aus den Gesamtteilwerten von 150 auszuweisen ist. Der Zuzahlungsschuld des Y von 45 entsprechen Zuzahlungsforderungen des X von 30 und des Z von 15, weil X 20 % aus Gesamtteilwerten von 150 und Z 10 % durch den zugewiesenen Teilbetrieb weniger erhalten haben als ihnen zusteht.

An stillen Reserven erhält X bei einem Anteil von 25 im Rahmen des ihm zugewiesenen Teilbetriebes I 35. Entsprechend erhielten Y mit 10 anstatt 15 und Z mit 5 anstatt 10 jeweils 5 weniger an stillen Reserven. Nach der Veräußerungskonzeption, die nach der herrschenden Lehre bei Zuteilung von stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten zum Tragen kommt, haben damit Y und Z an "stillen Reserven veräußert" an X je 5. X hat also seine Teilungsmasse im bisherigen Buchwert von 10 auf-

zustocken auf einen Buchwert von 20, während Y und Z stille Reserven von je 5 realisieren und zu versteuern haben.

Gleichermaßen wie bei der Realteilung von zweigliedrigen Mitunternehmerschaften können nunmehr die Verrechnungen für Ausgleichs und Zuzahlungen entweder gegeneinander aufgerechnet werden oder - soweit dies technisch möglich ist - durch abweichende Bemessung der Teilbetriebe abgegolten werden.

Auch die grundsätzliche Frage des Ausmaßes der Gewinnverwirklichung und der damit verbundenen Bilanzierungswege ist wie bei zweigliedrigen Mitunternehmerschaften zu entscheiden.

E. "REALTEILUNG" MEHRERER MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

Sind Mitunternehmer an mehreren Mitunternehmerschaften beteiligt, so können sie sich derart auseinandersetzen, daß jeder Gesellschafter (oder mehrere zusammen) je eine Alleinunternehmerschaft (Mitunternehmerschaft) übernehmen.

I. Die Gleichstellung mit der Realteilung durch den BFH

Im Urteil vom 2. 10. 1962 ¹⁾ hat der BFH die Gewinnverwirklichungsgrundsätze der Realteilung auch für den Fall angewendet, bei welchem Mitunternehmer an mehreren Mitunternehmerschaften beteiligt sind und sich in der Form auseinandersetzen, daß je ein Mitunternehmer eine Mitunternehmerschaft als Alleinunternehmerschaft weiterführt. Die Berechtigung zur Gleichstellung mit der Realteilung wurde vom BFH damit begründet, daß die (im Entscheidungsfall gegebenen) zwei Mitunternehmerschaften gleichermaßen als eine Mitunternehmerschaft hätten geführt werden können.

Daraus ist zu folgern, daß bei "Realteilung" mehrerer Mitunternehmerschaften vor Vollzug der dargestellten Verrechnungen die in die Auseinandersetzung einbezogenen Mitunternehmerschaften zuerst in einer fiktiven Gesamt-Mitunternehmerschaft durch Addition der Buchwerte zusam-

1) BFH v. 2. 10. 1962 I 256/61 U, BStBl 1962 III, S. 513, vgl. auch oben S. 76 f.

mengefaßt werden müssen.

Der weitere Fortgang der Realteilung kann dann gegenüber den bisher diskutierten Problemen keine zusätzlichen aufweisen.

II. Die fehlerhafte Gewinnermittlung bei Abstellen auf den Kapitalkontenstand

Im erwähnten BFH-Urteil vom 2. 10. 1962 heißt es im 2. Tenor, "Leistet der Gesellschafter B an A zusätzlich etwas in barem Geld oder anderen Wirtschaftsgütern, so kann bei dem Gesellschafter A ein Gewinn entstehen, wenn der Buchwert des Anteils des B an der Gesellschaft X den A erhalten hat, und das zusätzlich Empfangene den Buchwert des von A hingegebenen Anteils an der Gesellschaft Y übersteigt." ¹⁾

Anknüpfend daran konstruiert Littmann ²⁾ folgendes, in völliger Übereinstimmung mit diesem Urteilstenor stehendes Beispiel zweier Mitunternehmerschaften, an denen A und B je hälftig mit gleichen Kapitalkonten beteiligt sind:

1) BFH, a. a. O., S. 513

2) Vgl. Littmann, E., Zur Frage der Gewinnrealisierung beim Austausch von Beteiligungen an Personengesellschaften, in: Inf. 1963 Nr. 13, S. 241 - 245 (hier: S. 244 2. Sp.)

	Buch- werte	Stille Reserven	Teil- werte
Mitunternehmer X	200	-	200
Mitunternehmer Y	240	-	240
	440	-	440
	=====		
Kapital A	220	-	220
Kapital B	220	-	220
	440	-	440
	=====		

Abgesehen davon, daß es sich im vorliegenden Fall nicht um die Bilanz einer Mitunternehmerschaft, sondern um die zusammengefaßte Bilanz zweier Mitunternehmerschaften handelt, eine Differenzierung, die steuerlich irrelevant ist, liegt somit die Formal- und Bilanzstruktur des Realteilungstyps A₃ in Anlage 3, S. 216 vor. Es handelt sich also um einen erfolgsneutralen Zuzahlungsfall zum Ausgleich zu hoch erhaltener Teilwertsummen. Im Beispiel von Littmann hat Y anstelle von 220 240 erhalten und muß demzufolge in Höhe von 20 gegenüber A einen Ausgleich leisten. Dies führt zu folgenden Teilbilanzen:

	Buch- werte		Stille Reserven		Teil- werte	
	A	B	A	B	A	B
Mitunternehmer X	200		-		200	
Mitunternehmer Y		240		-		
Zuzahlungsforderung B	20				20	240
	220	240	-	-	220	240
	=====					
Kapital A	220		-		220	
Kapital B		220		-		220
Zuzahlungsschuld A		20				20
	220	240	-	-	220	240
	=====					

Littmann bezieht sich jedoch auf den Wortlaut des zitierten Urteiltensors und sagt: "Wenn nun B dem A noch 20.000 DM in bar im Rahmen des Vorgangs der Realteilung zahlt, so kann B m. E. diese 20.000 DM als Einlage in die Gesellschaft Y einbringen. Dadurch erhöht sich sein Buchkapital bei Y um 20.000 DM auf 140.000 DM. Erfolgt nunmehr der Anteilsaustausch auf der Grundlage der Buchwerte, so würde die Grundregel eingreifen, daß Gewinnrealisierungen nicht stattfinden. ... Ich sehe nicht, welche stichhaltigen Einwendungen gegen diese Beurteilung geltend gemacht werden könnten." ¹⁾

Diese Schlußfolgerung von Littmann wurde, wie bereits zitiert ²⁾, im Schrifttum als wertvoller "Steuertip" dankbar aufgenommen und dahingehend verallgemeinert, durch Einlagen und Entnahmen vor Realteilung könnten Gewinnrealisierungen

1) Vgl. Littmann, a. a. O., S. 244 (2. Sp.)

2) Vgl. oben S. 169

bei Realteilung verhindert werden.

Tatsächlich verkennt dieser zweite Tenor des Urteils vom 2. 10. 1962 die Realteilungsproblematik in doppelter Hinsicht, wenn er abstellt auf

- "den Buchwert des Anteils" eines Gesellschafters und nicht auf dessen Anteil am Betriebsvermögen, also den Buchwert des Anteils bereinigt um Ausgleichs- und Zuzahlungen¹⁾ und
- auf Zuzahlungen anstatt auf die Relation zwischen erhaltenen und zustehenden stillen Reserven.

Littmann folgt der irrigen Formulierung des BFH. Obwohl er den Widerspruch zum ersten Tenor herausarbeitet, sieht er in der Zuzahlungsschuld des A eine Gewinnrealisierung und in der Zuzahlungsforderung des B einen Aufstockungsbetrag.

Nach dieser doppelten Verkennung der Sachverhaltsmerkmale des Realteilungsbeispiels kann Littmanns Schlußfolgerung die Konsequenz nicht abgesprochen werden. Nach ihm zeigen nämlich die zusammengefaßten Bilanzen der Mitunternehmer-schaften folgendes Bild:

1) BFH, a. a. O., S. 514 (2. Sp.)

	Buch- werte	Stille Reserven	Teil- werte
Mitunternehmer X	220	-	220
Mitunternehmer Y	240	-	240
	460	-	460
	=====		
Kapital A	220	-	220
Kapital B	240		240
	460	-	460
	=====		

Im Sinne der Realteilungstypologie dieser Arbeit wurde somit durch die Einlage der bisherige Realteilungstyp A_2 in den nun vorliegenden A_1 überführt. Die Teilbilanzen nach Realteilung zeigen - wiederum in Übereinstimmung mit Littmann - folgende Struktur:

	Buch- werte		Stille Reserven		Teil- werte	
	A	B	A	B	A	B
Mitunternehmer X	220		-		220	
Mitunternehmer Y		240		-		240
	220	240	-	-	220	240
	=====					
Kapital A	220		-		220	
Kapital B		240		-		240
	220	240	-	-	220	240
	=====					

Bei Anwendung des zweiten Tenors des erwähnten BFH-Urteils vom 2. 10. 1962 könnte nunmehr, im Gegensatz zur Teilbilanz

ohne Einlage vor Realteilung - ein Veräußerungsgewinn nicht ermittelt werden ¹⁾.

Im Gegensatz zu Littmann ²⁾ kann demzufolge nicht nur der Schluß gezogen werden, der zitierte zweite Tenor des BFH stünde im Widerspruch zum ersten. Es muß vielmehr als erwiesen betrachtet werden, daß dieser zweite Tenor in seiner objektiven Aussage, welche durch die Rechtsgründe bestätigt werden, gegen die Denkgesetze verstößt.

1) Nur auf eine andere Art und Weise, und nur beim Realteilungsgrundtyp C mit stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten, könnte eine Besteuerung aufzulösender stiller Reserven verhindert werden: Wenn nämlich der Unternehmer mit geringeren stillen Reserven als seinem Anteil entsprechen vor Realteilung einen Vermögensgegenstand, der bei Realteilung dem anderen Mitunternehmer zugeteilt wird, einlegt. Entscheidend ist dabei aber, daß der Wert dieser Einlage in der Höhe genau soviel unter dem Teilwert bemessen wird, in welcher bei Realteilung stille Reserven aufzulösen sind. Dadurch wird Gleichheit und damit Verrechenbarkeit der stillen Reserven erreicht; der Grundtyp C wird zum Grundtyp B. Hierbei ist der Steuerbelastungseffekt jedoch fraglich und am Einzelfall zu entscheiden: Eine Besteuerung bei Realteilung entfällt, dafür ist aber eine um die stillen Reserven des eingelegten Vermögensgegenstandes höhere Summe an stillen Reserven im Rahmen der beiden Mitunternehmerschaften bei Realisierung zu versteuern. Dies sind aber schon Optimierungsfragen, die nicht Gegenstand dieser Arbeit sind.

2) Vgl. Littmann, a. a. O., S. 241 f.

F. PARTIELLE REALTEILUNG

Werden im Zuge einer Realteilung Wirtschaftsgüter nicht in eine der Teilungsmassen einbezogen, sondern einem Mitunternehmer zur Überführung ins Privatvermögen oder in ein anderes Betriebsvermögen zugewiesen, so wird seit Littmann ¹⁾ von partieller Realteilung gesprochen.

I. Die grundsätzliche Problemfreiheit der partiellen Realteilung

Diese partielle Realteilung kann kein spezifisches Realteilungsproblem der Bilanzierung oder Gewinnverwirklichung ausweisen. Der Vorgang ist als Veräußerung oder Entnahme zwar gleichzeitig, aber in einem gedanklich vorgelagerten Vollzug nach den allgemeinen Grundsätzen zu behandeln. Wird also eine Mitunternehmerschaft real geteilt, dabei aber ein dieser Mitunternehmerschaft gehörendes Grundstück einem Gesellschafter zugewiesen, so kann dies entweder als gedanklich vorgelagerter Vorgang nach allgemeinen Grundsätzen behandelt werden oder als gedanklich nachgelagerter Vorgang als Bestandteil derjenigen Teilungsmasse angesehen werden, die dem Mitunternehmer, der das Grundstück übernimmt, zugerechnet wird. Wird das Grundstück sodann etwa in das Privatvermögen entnommen, so liegen wiederum keinerlei Realteilungsprobleme vor. ²⁾

1) Vgl. Littmann, Eberhard, Neues aus der Rechtsprechung des BFH zur Aufnahme und zum Ausscheiden von Personengesellschaften, DB 1962 Nr. 32, S. 1022

2) Gl. A. Littmann, a. a. O., S. 1022; Sauer, Otto, Realteilung einer Personengesellschaft und Einkommensteuer nach der Rechtsprechung des BFH, in: DStZ A 1964 Nr. 2, S. 24

Welcher der Wege gewählt wird, kann aber im Einzelfall von steuertaktisch erheblicher Auswirkung sein. Dies ergibt sich aus der Realteilungskonzeption, derzufolge stille Reserven nur in Höhe der jeweiligen Spitzenbeträge als realisiert gelten. Eine Verminderung des Spitzenbetrages hat jeweils eine Minderung der Steuerbelastung bei Realteilung zur Folge. Wird also im Zuge einer Realteilung ein Wirtschaftsgut mit stillen Reserven in die Privatsphäre entnommen, so wird jeweils alternativ zu berechnen sein, ob die optimale Steuergestaltung bei Entnahme vor oder nach Realteilung gegeben ist. Dieses Optimierungsproblem liegt aber außerhalb der Themenstellung dieser Arbeit. ¹⁾

II. Das Problem bei Realteilung nach der These vom Austausch der Gesamthandsrechte

Ein besonderes Problem ergibt sich bei der Lösung der Realteilung nach der These vom Austausch der Gesamthandsrechte. Liegt eine Mitunternehmerschaft außerhalb des Spezialfalles einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft bei hälftiger Beteiligung vor, so erhebt sich die Frage, wie der über den Austausch hinausgehende Spitzenanteil zu behandeln ist. ²⁾ Hat X einen Anteil von 60 %, Y einen solchen von 40 %, so könnte in konsequenter Weiterführung der Konzeption ein Austausch nur im Hinblick auf die 40 % jedes Mitunternehmers bejaht werden. Was geschieht aber mit den 20 %, die X mehr hat als Y?

1) Vgl. oben S. 151

2) Vgl. auch oben S. 86 f.

Der BFH und das Schrifttum geben darauf keine Antwort. Ob in diesem Fall die Annahme einer Realteilung zu verneinen ist oder ob nur der Spitzenanteil von 20 % nach dem Veräußerungsprinzip zu behandeln ist, was auch erhebliche Fragen von praktischer Bedeutung aufwerfen würde ¹⁾, kann dahingestellt bleiben, weil die These vom Austausch der Gesamthandsrechte bereits als unzulänglich verworfen werden mußte.

1) Wie sind die 20 % zu bestimmen? Steht dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu, welche Wirtschaftsgüter er im Rahmen dieser 20 % entgeltlich behandeln will, oder müssen von jedem Wirtschaftsgut 20 % als entgeltlich und der Rest als unentgeltlich behandelt werden? Dieser Weg dürfte rechtlich und praktisch nicht gangbar sein!

G. ERGEBNIS

Die Realteilung, die betriebswirtschaftlich als Erscheinungsform der Umorganisation von Unternehmen begriffen werden muß, wurde in dieser Arbeit im Hinblick auf die primär ertragsteuerliche Themenstellung der Bilanzierung und Gewinnverwirklichung mit steuerlichen Begriffsinhalten als Überführung von Mitunternehmerschaft in Alleinunternehmerschaften bezeichnet.

Obwohl die zentralen Fragen bei Realteilung, die nach der Bilanzierung und Gewinnverwirklichung, vor allem von ertragsteuerlicher Relevanz sind, war die Bearbeitung des gestellten Themas sowohl betriebswirtschaftlich als auch steuerrechtlich geboten. Dies rührt her aus der spezifisch ertragsteuerrechtlichen Problematik der Realteilung einerseits und den wiederholten Klarstellungen der Rechtsprechung andererseits, Fragen der Gewinnverwirklichung wären wirtschaftliche, insbesondere betriebswirtschaftliche Fragen.

I. Typologie, Bilanzierung und Gewinnverwirklichung

Die Arbeit mußte sich zuerst um eine Klärung der bei Realteilung relevanten Sachverhaltsmerkmale bemühen, um daraus eine Klassifizierung der Realteilungstypen entwickeln zu können. Dabei zeigte sich, daß die Erscheinungen einer Realteilung zurückgeführt werden können auf grundsätzlich drei Typen, die durch drei Sachverhaltsrelationen bestimmt werden. Entscheidend bei Realteilung sind nämlich die auf einen und den gleichen Gesellschafter bezogenen

Relationen zwischen Vermögensbeteiligungsquote und stillen Reserven, Vermögensbeteiligungsquote und Kapital sowie Vermögensbeteiligungsquote und bei Realteilung erhaltenen Teilwertsummen. Je nach Verhältnis dieser Relationen liegen gar keine, erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Bilanzierungsprobleme vor. Fehlen bei einer Realteilung stille Reserven, so liegt notwendigerweise ein erfolgsneutraler Vorgang vor, sind stille Reserven im Verhältnis der Vermögensbeteiligungsquoten auf die Alleinunternehmenschaften übertragen worden, so können stille Reserven realisiert werden oder nicht. Die geltende Rechtslage verzichtet auf eine Realisierung. Bei stillen Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten ist andererseits notwendigerweise ein erfolgswirksames Bilanzierungsproblem gegeben, wenn dem Erhaltungsprinzip Genüge getan werden soll, demzufolge stille Reserven, die in einem steuerlich erheblichen Bereich gebildet werden, auch in diesem versteuert werden müssen.

II. Der Widerstreit zwischen Erhaltungsprinzip und dem Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens

Dieses im Rahmen des geltenden Rechts zwangsläufig erfolgswirksame Bilanzierungsproblem ist, wie erwähnt, dann gegeben, wenn bei Realteilung stille Reserven abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten auf die beteiligten Mitunternehmer übertragen werden. Dabei sind aber nicht alle stillen Reserven zu realisieren, sondern nur diejenigen, welche über den Anteil des in geringstem Umfang durch stille Reserven bedach-

ten Mitunternehmers hinausgehen. Bis dahin werden stille Reserven gegeneinander aufgerechnet und weiterhin steuerneutral belassen. Damit zeigt sich bei diesem Realteilungstyp, der wegen der technischen Schwierigkeit, Teilbetriebe in der Form zu bilden, daß sie stille Reserven jeweils in Übereinstimmung mit der Vermögensbeteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmers enthalten, ein Widerstreit zwischen dem fiskalisch ausgeprägten Erhaltungsprinzip und dem betriebswirtschaftlichen Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens, bei Albach das Going concern-Prinzip. Das Ergebnis kann auch so formuliert werden, daß das Prinzip des fortgeführten Gesellschaftsvermögens durch das Erhaltungsprinzip im Falle des erwähnten Realteilungstyps insoweit eingeschränkt wird, als der Besteuerung stille Reserven für immer entgehen würden. Im Hinblick auf die Gewinnverwirklichung zeigt sich damit die Realteilung in ihrem allgemeinsten Typus als eine janusköpfige Erscheinung: Sie ist als Vorgang aus dem Bereich der Umorganisation von Unternehmen sowohl arteigener gesellschaftsrechtlicher Organisationsakt, also kein auf Leistungsaustausch gerichteter Veräußerungsvorgang, als auch eben ein solcher Veräußerungsvorgang, soweit dies zur Wahrung fiskalischer Interessen geboten erscheint. Mit Flume (vgl. S. 120) wird man aber auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht einräumen müssen, daß ein Zusammentreffen eines Organisationsvorganges mit einem Veräußerungsvorgang in diesem allgemeinsten Realteilungstyp der Besteuerung im Ausmaß des Veräußerungsvorganges ihr Recht einräumen muß.

A U S B L I C K

Das primär ertragsteuerliche Problem der Realteilung wird von der Finanzgerichtsbarkeit wiederholt und ausdrücklich als ein betriebswirtschaftliches Problem bezeichnet. Eben diese Finanzgerichtsbarkeit versucht jedoch das Gewinnverwirklichungsproblem bei Realteilung mit gesellschafts- und steuerrechtlichen Kategorien zu lösen. Es konnte nachgewiesen werden, daß dies zu unzulänglichen Ergebnissen führt. Eine widerspruchsfreie und systematisch geschlossene Lösung der Gewinnverwirklichungsprobleme gelang jedoch mittels Prinzipien der Gewinnverwirklichung, die von betriebswirtschaftlicher Seite erarbeitet wurden.

Nichtsdestoweniger bleibt das Problem, daß die Realteilung als eindeutige Erscheinungsform der Umorganisation von Unternehmen mit nur formwechselndem Charakter de lege lata im Ertragsteuerrecht nach Veräußerungsgrundsätzen erfaßt wird und die teilweise Nichtversteuerung stiller Reserven so als Ausnahme-, ja Begünstigungstatbestand gesehen werden kann. De lege ferenda ist weiterhin von betriebswirtschaftlicher Seite nachdrücklich ein System der Unternehmensbesteuerung zu fordern, das losgelöst von juristischen Anknüpfungsmaßstäben modernen wirtschaftlichen Erscheinungen und Vorgängen gerecht wird. Leider hat die Konzeption des Umwandlungssteuergesetzes 1969 als Ausnahmeregelung zu den grundsätzlich weiterhin als Veräußerungsvorgängen konzipierten Erscheinungsformen der Umorganisation von Unternehmen eine grundlegende Änderung

wohl auf absehbare Zeit verhindert. Solange dies gilt, wird die Realteilung das Kuriosum bieten, beiden Konzeptionen teilweise gerecht werden zu müssen.

A N H A N G

Bilanzstrukturen der Realteilungstypen bei zweigliedrigen
Mitunternehmerschaften

1. Realteilungstyp: A₁

Anlage 1

2. Bezeichnung:

Realteilung ohne stille Reserven bei gleichen Anteilen an Vermögen, Kapital und Teilwerten

3. Formalstruktur:

$R_X = 0; K_X : K_X = 1 (60:60); V_X : T_X = 1 (60:60)$

$R_Y = 0; V_Y : K_Y = 1 (40:40); V_Y : T_Y = 1 (60:60)$

4. Bilanzstruktur:

Gesamtbilanz	Buchwerte		Stille Reserven		Teilwerte	
Teilbetrieb I	60		-		60	
Teilbetrieb II	40		-		40	
	100		-		100	
=====						
Kapital X	60		-		60	
Kapital Y	40		-		40	
	100		-		100	
=====						
Teilbilanzen	Buchwerte		Stille Reserven		Teilwerte	
	X	Y	X	Y	X	Y
Teilbetrieb I	60		-		60	
Teilbetrieb II		40		-		40
	60	40	-	-	60	40
=====						
Kapital X	60		-		60	
Kapital Y		40		-		40
	60	40	-	-	60	40
=====						

1. Realteilungstyp: A₃

Anlage 3

2. Bezeichnung:

Realteilung ohne stille Reserven bei gleichen Anteilen an Vermögen und Kapital, nicht jedoch an Vermögen und Teilwerten

3. Formalstruktur:

$$R_X = 0; V_X : K_X = 1 \text{ (60:60)}; V_X : T_X \neq 1 \text{ (60:70)}$$

$$R_Y = 0; V_Y : K_Y = 1 \text{ (40:40)}; V_Y : T_Y \neq 1 \text{ (40:30)}$$

4. Bilanzstruktur:

Gesamtbilanz	Buch- werte	Stille Reserven	Teil- werte	
Teilbetrieb I	70	-	70	
Teilbetrieb II	30	-	30	
	100	-	100	
	=====			
Kapital X	60	-	60	
Kapital Y	40	-	40	
	100	-	100	
	=====			
Teilbilanzen	Buch- werte	Stille Reserven	Teil- werte	
	X Y	X Y	X Y	
Teilbetrieb I	70	-	70	
Teilbetrieb II		30	-	30
Zuzahlungsforderung X		10		10
	70	40	- -	70 40
	=====			
Kapital X	60		-	60
Kapital Y		40	-	40
Zuzahlungsschuld Y	10			10
	70	40	- -	70 40
	=====			

1. Realteilungstyp: A₄

Anlage 4

2. Bezeichnung:

Realteilung ohne stille Reserven bei vom Vermögensanteil abweichenden Anteilen an Kapital und Teilwerten

3. Formalstruktur:

$R_X = 0; V_X : K_X \neq 1 (60:70); V_X : T_X \neq 1 (60:80)$

$R_Y = 0; V_Y : K_Y \neq 1 (40:30); V_Y : T_Y \neq 1 (40:20)$

4. Bilanzstruktur:

Gesamtbilanz	Buchwerte		Stille Reserven		Teilwerte	
Teilbetrieb I	80		-		80	
Teilbetrieb II	20		-		20	
	100		-		100	
=====						
Kapital X	70		-		70	
Kapital Y	30		-		30	
	100		-		100	
=====						
Teilbilanzen	Buchwerte		Stille Reserven		Teilwerte	
	X	Y	X	Y	X	Y
Teilbetrieb I	80		-		80	
Teilbetrieb II		20		-		20
Ausgleichsforderung Y	10				10	
Zuzahlungsforderung X		20				20
	90	40	-	-	90	40
=====						
Kapital X	70		-		70	
Kapital Y		30		-		30
Ausgleichsschuld X		10				
Zuzahlungsschuld Y	20					
	90	40	-	-	70	30
=====						

1. Realteilungstyp: $C_{4,II}$

Anlage 9

2. Bezeichnung:

Realteilung mit stillen Reserven, Anteilen an Kapital und Teilwerten, abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten bei Auflösung der überhöht erhaltenen stillen Reserven durch Gewinnrealisierung und Aufstockung der aktiven Buchwerte

3. Formalstruktur:

$$V_X : R_X \neq 1 \text{ (60:40)}; V_X : K_X \neq 1 \text{ (60:70)}; V_X : T_X \neq 1 \text{ (60:80)}$$

$$V_Y : R_Y \neq 1 \text{ (40:60)}; V_Y : K_Y \neq 1 \text{ (40:30)}; V_Y : T_Y \neq 1 \text{ (40:20)}$$

4. Bilanzstruktur:

Gesamtbilanz	Buch- werte	Stille Reserven	Teil- werte
Teilbetrieb I	100	20	120
Teilbetrieb II	-	30	30
	100	50	150
	=====		
Kapital X	70	30	100
Kapital Y	30	20	50
	100	50	150
	=====		

Teilbilanzen	Buchwerte		Stille Reserven		Teilwerte	
	X	Y	X	Y	X	Y
Teilbetrieb I	100		20		120	
Teilbetrieb II		10		20		30
Ausgleichsforderung Y	10				10	
Zuzahlungsforderung X		30				30
	110	40	20	20	130	60
	=====	=====	=====	=====	=====	=====
Kapital X	70		20		90	
Kapital Y		30		20		50
Ausgleichsschuld X		10				10
Zuzahlungsschuld Y	30				30	
Gewinn	10				10	
	110	40	20	20	130	60
	=====	=====	=====	=====	=====	=====

1. Realteilung: C_{4,III}

Anlage 10

2. Bezeichnung:

Realteilung mit stillen Reserven, Anteilen an Kapital und Teilwerten abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten bei Auflösung der überhöht erhaltenen stillen Reserven durch Gewinnrealisierung und aktive Ausgleichsposten

3. Formalstruktur:

$V_X : R_X \neq 1$ (60:40); $V_X : K_X \neq 1$ (60:70); $V_X : T_X \neq 1$ (60:80)
 $V_Y : R_Y \neq 1$ (40:60); $V_Y : K_Y \neq 1$ (40:30); $V_Y : T_Y \neq 1$ (40:20)

4. Bilanzstruktur:

Gesamtbilanz	Buch- werte	Stille Reserven	Teil- werte
Teilbetrieb I	100	20	120
Teilbetrieb II	-	30	30
	100	50	150
	=====		

Kapital X	70	30	100
Kapital Y	30	20	50
	100	50	150
	=====		

Teilbilanzen	Buch- werte		Stille Reserven		Teil- werte	
	X	Y	X	Y	X	Y
Teilbetrieb I	100		20		120	
Teilbetrieb II		-		20		20
Ausgleichsforderung Y	10				10	
Zuzahlungsforderung X		30				30
Aktiver Ausgleichsposten		10				10
	110	40	20	20	130	60
	=====					

Kapital X	70		20		90	
Kapital Y		30		20		50
Ausgleichsschuld X		10				10
Zuzahlungsschuld Y	30				30	
Gewinn	10				10	
	110	40	20	20	130	60
	=====					

1. Realteilungstyp: C_{4,V}

Anlage 12

2. Bezeichnung:

Realteilung mit stillen Reserven, Anteilen an Kapital und Teilwerten abweichend von den Vermögensbeteiligungsquoten bei Ab- und Aufstockung in Höhe der aufgelösten überhöht erhaltenen stillen Reserven

3. Formelstruktur

$V_X : R_X \neq 1$ (60:40); $V_X : K_X = 1$ (60:70); $V_X : T_X = 1$ (60:80)
 $V_Y : R_Y \neq 1$ (40:60); $V_Y : K_Y = 1$ (40:30); $V_X : T_X = 1$ (40:20)

Bilanzstruktur:

Gesamtbilanz	Buchwerte		Stille Reserven		Teilwerte	
Teilbetrieb I	100		20		120	
Teilbetrieb II			30		30	
	100		50		150	
	=====					
Kapital X	70		30		100	
Kapital Y	30		20		50	
	100		50		150	
	=====					
Teilbilanzen	Buchwerte		Stille Reserven		Teilwerte	
	X	Y	X	Y	X	Y
Teilbetrieb I	90		20		110	
Teilbetrieb II		10		20		30
Ausgleichsforderung Y	10				10	
Zuzahlungsforderung X		30				30
	100	40	20	20	120	60
	=====					
Kapital X	70		20		90	
Kapital Y		30		20		50
Ausgleichsschuld X		10				10
Zuzahlungsschuld Y	30				30	
	100	40	20	20	120	60
	=====					

LITERATURVERZEICHNIS

I. Monographien

- Adler/Düring/Schmaltz Rechnungslegung und Prüfung der
Aktiengesellschaft, Bd I, 4.,
Aufl. Stuttgart 1968
- Rechnungslegung und Prüfung der
Aktiengesellschaft, Bd II, 4.
Aufl. Stuttgart 1971
- Albach, H. Steuersystem und unternehmerische
Investitionspolitik, Wiesbaden 1970
- Ambrosius, K. Probleme der Besteuerung gewerb-
licher Veräußerungsgewinne, Düs-
seldorf 1961
- Amrath, F. Das Realisationsprinzip im Ein-
kommensteuer- und Körperschaft-
steuerrecht, Diss. Köln 1944
- Aufermann, E. Grundzüge betriebswirtschaftlicher
Steuerlehre, Sonderdruck aus: "Die
Handelshochschule - Die Wirtschafts-
hochschule", Wiesbaden 1951
- Grundzüge betriebswirtschaftlicher
Steuerlehre, 3. Aufl. Wiesbaden 1959
- Baumbach-Duden Handelsgesetzbuch, 19. Aufl. Mün-
chen und Berlin 1970
- Becker, E. Die Grundlagen der Einkommensteuer,
München und Berlin 1940
- Bidlingmaier, J. Unternehmerziele und Unternehme-
rstrategien, Wiesbaden 1964
- Blümich-Falk-
Steinbring Einkommensteuergesetz, 2 Bde, 10.
Aufl. Berlin und Frankfurt a. M.
1970

- Böttcher, C. und
Zartmann, H. Stille Gesellschaft und Unterbe-
 teiligung, Stuttgart-Degerloch
 1968
- Bredeck, H. Zur steuerlichen Gewinnverwirkli-
 chung beim Tausch, Diss. Münster
 1965
- Brönner, H. Die Besteuerung der Gesellschaft-
 ten, 11. Aufl. Stuttgart 1965
- Bühler, O. Steuerrecht, Grundriß in zwei
 Bänden, I. Allgemeines Steuer-
 recht, Wiesbaden 1951
- Steuerrecht der Gesellschaften
 und Konzerne, 3. Aufl. Berlin
 und Frankfurt 1956
- Bühler, O. und
Paulick, H. Einkommensteuer, Körperschaft-
 steuer, 2. Aufl. München o. J.
- Bühler, O. und
Scherpf, P. Bilanz und Steuer, 7. Aufl.
 München und Berlin 1971
- Engels, W. Betriebswirtschaftliche Bewertungs-
 lehre im Licht der Entscheidungs-
 theorie, Köln und Opladen 1962
- Gutenberg, E. Grundlagen der Betriebswirtschafts-
 lehre, Bd 1 Die Produktion, 16.
 Aufl. Berlin, Göttingen und Hei-
 delberg 1969
- Grundlagen der Betriebswirtschafts-
 lehre, Bd 2 Der Absatz, 11. Aufl.
 Berlin, Göttingen und Heidelberg
 1968
- Grundlagen der Betriebswirtschafts-
 lehre, Bd 3 Die Finanzen, 3. Aufl.
 Berlin, Göttingen und Heidelberg
 1969
- Hax, K. Die Substanzerhaltung der Betriebe,
 1. Aufl. Köln und Opladen 1957

- Heinen, E. Das Zielsystem der Unternehmung, Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Wiesbaden 1966
- Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1968
- Handelsbilanzen, 4. Aufl. Wiesbaden 1968
- Herrmann-Heuer Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 14. Aufl. Köln o. J.
- Hoeres, O. Steuern bei Gründung, Umwandlung und Veräußerung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen und bei Gesellschafterwechsel, 2. Aufl. Stuttgart, München und Hannover 1960
- Hueck, A. Gesellschaftsrecht, 15. Aufl. München 1970 (zit. Gesellschaftsrecht)
- Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, 3. Aufl. Berlin 1964 (zit. OHG)
- Jacob, H. Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen, Wiesbaden 1961
- Kobs, E. Austritt aus Personengesellschaften, 4. Aufl. Ludwigshafen (Rhein) 1965
- Kormann, B. Die neue Handels- und Steuerbilanz, 2. Aufl. Berlin 1970
- Kosiol, E. Bilanzreform und Einheitsbilanz, 2. Aufl. Berlin und Stuttgart 1949
- Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Reinbeck b. Hamburg 1966
- Kraneis Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie, Düsseldorf 1963

- Kruse, H. U. Steuerrecht, Allgemeiner Teil, 2. Aufl. München und Berlin 1969
- Leffson, U. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1964
- Littmann, E. Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9. Aufl. Stuttgart 1969
- Neumann, L. Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Diss. Köln 1964
- Palandt Bürgerliches Gesetzbuch, 29. Aufl. München und Berlin 1970
- Penners Das Realisationsprinzip in der steuerlichen Erfolgsrechnung, Diss. Köln 1934
- Rehm, E. Steuer und Unternehmungspolitik, Diss. Nürnberg 1958
- Rieger, W. Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 2. Aufl. Erlangen 1959
- Rösler, W. Die Behandlung der Gewinnrealisierung beim innerkonzernlichen Leistungsverkehr durch die Betriebswirtschaftslehre, das Handels- und Ertragssteuerrecht, Diss. Köln 1969
- Scherpf, P. Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Sonderdruck aus: Handbuch der Aktiengesellschaft, Köln 1967
- Schlegelberger, F. Handelsgesetzbuch, Bd 1, 4. Aufl. Berlin und Frankfurt a. M. 1960
- Schmalenbach, E. Grundlagen dynamischer Bilanz, 3. Aufl. Leipzig 1925
- Schmidt, F. Die organische Tageswertbilanz, unveränderter Nachdruck der 3. Aufl. 1929, Wiesbaden 1951

- Schmitt, L. Die Unternehmungsform in Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht, Heft 3 der Schriftenreihe der Wilhelm-Rieger-Gesellschaft e. V., München 1966
- Schneider, D. Investition und Finanzierung, Köln und Opladen 1970
- Schnettler, A. Betriebsanalyse, 2. Aufl. Stuttgart 1960
- Wehmeyer, J. Die steuerliche Planung der Unternehmung, Düsseldorf 1967
- Wittmann, W. Der Wertbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung, Bd 2 Köln und Opladen 1956
- Wöhe, G. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd 1, 2. Aufl. Berlin und Frankfurt a. M. 1966
- Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl. Berlin und Frankfurt a. M. 1967
- Bilanzierung und Bilanzpolitik, München 1971

II. Beiträge in Zeitschriften und Sammelwerken

- Albach, H. Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie, in: ZfB 1965, S. 21 - 31
- Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, in: BB 1966, S. 377 - 382
- Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, in: StbJb Nr. 22 1970/71 S. 287 - 320
- Barth, K. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerlich - Ein geschichtlicher Abriß, in: ZfHf 1963, S. 384 - 397
- Becker, E. Erläuterungen zur Rechtsprechung, in: StW 1937 I, Sp. 171 - 204
- Erläuterungen zur Rechtsprechung, in: StW 1939 I, Sp. 157 - 204
- Biller, H. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, in: DStR 1964 Heft 7 S. 156 - 158
- Bise, W. Veräußerungen im Steuerrecht, in: StbJb Nr. 20 1968/69 S. 353 - 394
- Böttcher, C. Bilanzbündeltheorie: Eine Theorie ohne Bedeutung? in: StbJb Nr. 15 1963/64, S. 107 - 111
- Plädoyer für einen steuerneutralen Wechsel der Unternehmensformen jeglicher Art unter kritischer Betrachtung der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften: Glaubenssatz oder Grundprinzip des deutschen Steuerrechts? in: StbJb 1967/68 Nr. 19 S. 167 - 210

- Böttcher, C. Realteilung einer Mitunternehmer-
schaft, in: StbJb Nr. 15 1963/64,
S. 114
- Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht
der Familienunternehmen, in: StbJb
Nr. 22 1970/71 S. 147 - 182
- Böttcher, C. und Der Wechsel der Unternehmensform,
Beinert, J. in: DB 1968 Nr. 45 S. 1961 - 1962
- Realteilung einer Mitunternehmer-
schaft unter Berücksichtigung von
Ausgleichszahlungen, in: DB 1963
Nr. 42 S. 1405 - 1408
- Charlier, R. Gewinnrealisierung bei Entnahmen,
in: StbJb Nr. 21 1969/70 S. 361 - 408
- Constantin, U. Der Tausch im Ertragsteuerrecht, in:
NWb Nr. 38 1970 S. 1677 - 1680, Fach
3, S. 3137 - 3140
- Döllerer, G. Rechnungslegung nach dem neuen Aktien-
gesetz und ihre Auswirkung auf das
Steuerrecht, in: BB 1965 S. 1405 - 1417
- Steuerliche Bemerkungen zum neuen Ak-
tienrecht, in: DB 1967 Nr. 31, S. 1261
- 1263
- Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz
für die Steuerbilanz, in: BB 1969
Nr. 12, S. 501 - 507
- Leasing - Wirtschaftliches Eigentum
oder Nutzungsrecht, in: BB 1971,
Nr. 13, S. 535 - 540
- Erichsen, M. und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
May, E. als Wissenschaft, in: DB 1968, S. 317
- 321
- Fähnrich, H. Realteilung einer Personengesellschaft,
in: BBK 1964 Nr. 17, S. 19 - 26

- Fasold, R. Die Realteilung von Personengesellschaften bei Ausgleichsleistungen, in: BB 1964 Nr. 8, S. 343 - 346
- Felix, G. Sachabfindung über die Höhe des Kapitalkontos bei Ausscheiden von Mitunternehmern, in: DStR 1962/63 Nr. 28, S. 670 - 671
- Aktuelle Fragen aus der Besteuerungspraxis der Familienunternehmen, in: StKR 1964, München und Berlin 1964, S. 156 - 163
- Fischer, L. Die Finanzierungsneutralität der Besteuerung als Forderung der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB 1970, S. 313 - 328
- Fitsch, J. Das Betriebsvermögen in der Erbauserbsetzung, Eine einkommensteuerrechtliche Untersuchung (2. Teil), in: DStR 1966 Nr. 12, S. 358 - 362
- Flume, W. Ungelöste steuerrechtliche Probleme der Unternehmenskonzentration, in: ZfbF 1968, S. 90 - 103
- Gail, W. Steuerliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, in: Wpg 1969 Nr. 10, S. 273 - 277
- Glade, A. Die Verletzung handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze in der Steuerbilanz, in: StbJb 1966/67 Nr. 18, S. 375 - 406
- Grass, A. Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, in: StKR 1964, München und Berlin 1964, S. 194 - 199
- Das steuerliche Problem des Wirtschaftsgutes, in: DStR 1969 Nr. 10, S. 313 - 316

- Grieger, R. Gewinnverwirklichung bei der Realteilung von Betriebsvermögen, in: BB 1962 Nr. 33, S. 1316 - 1317
- Groh, M. Gewinnrealisierung durch Sachabfindungen an ausscheidende Gesellschafter? in: BB 1969 Nr. 2, S. 86 - 89
- Gutenberg, E. Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft. Spezialthema: Betriebswirtschaft und Bilanzrecht, in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaften zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, hrsg. von L. Raiser, H. Sauermann und E. Schneider, Berlin 1964, S. 133 - 141
- Hax, K. Betriebswirtschaftliche Probleme der Konzentration, in: Die Konzentration in der Wirtschaft. Verhandlungen auf der Tagung des Vereins für Sozialpolitik, hrsg. von F. Neumark, Berlin 1961, S. 67 - 98
- Heigl, A. Brauchen wir den Teilwert noch? in: StW. 1969, Sp. 461 - 490
- Heine, H. und Theis, J. Nochmals: Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen, in: FR 1963 Nr. 33, S. 542 - 546
- Heinlein, A. Entstehung und Versteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, in: Inf. 1962 A Nr. 20, S. 385 - 391
- Heister, K. Der Normalfall der Realteilung von Mitunternehmenschaften im Einkommensteuerrecht, in: FR 1968 Nr. 11, S. 236 - 240
- Heuer, G. Zur Realteilung einer Mitunternehmenschaft, in: DB 1964 Nr. 38, S. 1313 - 1314

- Hintner, O. Bewertungsgesetz und Unternehmungs-
bewertung, in: Zur Bewertung der Un-
ternehmung, Festschrift für Peter
Scherpf zur Vollendung des 65. Le-
bensjahres, hrsg. von O. Hintner und
H. Linhardt, Berlin 1968, S. 205 - 222
- Hoffmann, F. Betriebsaufgabe und Gewinnverwirkli-
chung, in: NB 1962, S. 78 - 80
- Fragen der Gewinnverwirklichung in
der Rechtsprechung des Bundesfinanz-
hofs, in: DStZ A 1963 Nr. 3, S. 40 - 43
- Jung, H. Ausscheiden eines Gesellschafters
aus einer Personengesellschaft, in:
NSt (Personengesellschaft "Gesell-
schafteraustritt, Darstellung 1")
- Klemm, G. Testamentserbe und Pflichtteilsbe-
rechtigter, in: StW 1965 Nr. 12,
S. 181 - 183
- Körner Anmerkung in: BBK S. 624, Fach 17
- Kolitschus, H. Realteilung mit Barausgleich, in: DB
1963 Nr. 24, S. 808
- Kosiol, E. Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung?
Ein Beitrag zur Reform der Handels-
und Steuerbilanz, in: StW 1949, Sp.
123 - 174
- Krill, E. Der Bilanzzusammenhang und seine
Durchbrechung, in: NWB Fach 17a,
S. 205 - 216
- Leffson, U. Wesen und Aussagefähigkeit des Jah-
resabschlusses, in: Zfbf 1966, S.
375 - 390
- Littmann, E. Neues aus der Rechtsprechung des BFH
zur Aufnahme und zum Ausscheiden von
Personengesellschaftern, in: DB 1962
Nr. 32, S. 1020 - 1023

- Littmann, E. Zur Frage der Gewinnrealisierung beim Austausch von Beteiligungen an Personengesellschaften, in: Inf. 1963 A Nr. 13, S. 241 - 245
- Loittsberger, E. Die Zusammenarbeit zwischen Betriebswirtschaftslehre und Recht. Dargestellt am Beispiel der Entwicklung des steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Gewinnbegriffes, in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, Schriften des Vereins für Socialpolitik, hrsg. von L. Raiser, H. Sauer mann und E. Schneider, Berlin 1964, S. 154 - 171
- Luther Die Auswirkungen der Entscheidung des BFH zur Frage des Bilanzzusammenhangs, in: BB 1963, S. 467
- Maaßen, K. Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung von Personengesellschaften, in: DB 1964 Nr. 7, S. 197 - 199
- Mangold, F. Das Gesellschaftergrundstück in der Bilanz der Personengesellschaft, in: BB 1965 Nr. 14, S. 578 - 583
- Markefski, D. Ist der unter Berufung auf die sogenannte Bilanzbündeltheorie erweiterte Betriebsvermögensbegriff des BFH bei Personengesellschaften berechtigt? in: DStR 1971 Heft 10, S. 301 - 312
- Meyer-Arndt, L. Steuerrechtliche Fragen der Fusion, in: StbJb 1966/67 Nr. 18 S. 198 - 246
- Meynert, G. Zur Gewinnrealisierung bei Realteilung und Sachwertabfindung, in: DB 1971 Nr. 3, S. 114 - 117
- Nissen, K.-H. Änderung der §§ 5 und 6 EStG, in: DStZ 1969, S. 129 - 134

- Nissen, K.-H. Ertragsteuerliche Fragen der Realteilung bei Personengesellschaften, in: Recht und Besteuerung der Familienunternehmen 1969/70, Bonn 1970, S. 39 - 61
- Pack, L. Neuere Forschungen und Erkenntnisse in der Betriebswirtschaftslehre, in: Stabilität durch betriebliche Elastizität, Hrsg. Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1968, S. 22 - 43
- Paulick, H. Gedanken zur Bilanzbündeltheorie, in: FR 1964, S. 294 - 299
- Plückebaum, R. Zweifelsfragen über die Zugehörigkeit von Grundstücken zum Betriebsvermögen (I), in: DStR 1965 Nr. 22, S. 675 - 680
- Fragen der Gewinnrealisierung, in: StW 1967, S. 689 - 722
- Der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs und die Begrenzung des BP-Zeitraums, in: StBp 1967, S. 152
- Gewinnrealisierung ohne gesetzlichen Gewinnrealisierungstatbestand? in: StBp 1969, Beil. zu Heft 3
- Pohmer, D. Die betriebswirtschaftliche Problematik der Gewinnrealisation und der Periodenabgrenzung unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsbesteuerung, in: Wpg 1957 S. 461 - 466, S. 498 - 501, S. 551 - 553
- Die steuerliche Beeinflussung der Unternehmungskonzentration unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in der Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West), in: Die Konzentration in der Wirtschaft, Bd 2: Ursachen der Konzentration, hrsg. von H. Arndt im Auftrage des Vereins für Socialpolitik, Berlin 1960, S. 1045 - 1096

- Rau, H.-G. Handelsrechtliche und steuerliche Bilanzierung und Bewertung, in: NSt Nr. 10/1969, Bilanz, Darstellung 5, S. 21 - 26
- Richter, H. Fragen der Gewinnrealisierung bei Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Sachwertabfindung, in: DStR 1967 Nr. 13, S. 410 - 412
- Rose, G. Über den gegenwärtigen Einfluß der Betriebswirtschaftslehre auf die Steuerpraxis, in: FR 1966, S. 467 - 470
- Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: FR 1968, S. 433 - 437
- Steuerberatung und Wissenschaft, in: StbJb 1969/70 Nr. 21, S. 31 - 70
- Sauer, O. Der Bilanzzusammenhang und die Rechtsprechung des BFH, in: StBp 1963, S. 299
- Realteilung einer Personengesellschaft und Einkommensteuer nach der Rechtsprechung des BFH, in: DStZ A Nr. 2 1964 S. 22 - 27
- Realteilung bei Vorhandensein mehrerer Unternehmen - Ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Betrachtung -, in: DStZ A Nr. 7 1964 S. 103 - 106
- Scherpf, P. Die Verzerrung von Betriebs- und Finanzpolitik durch "hypertrophe" Besteuerung, in: BFuP 1952, S. 419 - 438
- Zur Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (Versuch eines einheitlichen Systems), in: NB 1959, S. 61 - 65

- Scherpf, P. Artikel: Steuerpolitik, betriebswirtschaftliche, in: HdB, Bd III, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 5173 - 5185
- Scherrer, G. Zur Konzeption der Bewertungsvorschriften des geplanten GmbH-Gesetzes. Eine kritische Stellungnahme, in: DB 1971 Nr. 13, S. 586
- Schneider, D. Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, in: DB 1970 Nr. 37, S. 1697 - 1705
- Sebiger, H. Zur Ausweitung des Begriffs des notwendigen Betriebsvermögens auf Grund der Bilanzbündeltheorie, in: StKR 1966, S. 132 - 148
- Seithel, R. Die Reinvestitionsrücklage des § 6 b EStG im Falle der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes, in: DStR 1965 Nr. 22, S. 680 - 683
- Zwischenbilanz beim Übergang eines Gewerbebetriebs während des Wirtschaftsjahres und bei Gesellschaftsterwechsel im Rahmen einer Personengesellschaft, in: DStR 1969 Nr. 1/2, S. 18 - 22
- Spitaler, A. Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für die Besteuerung, in: StW 1959, Sp. 633 - 644
- Steuck, H.-L. Die Steuerbilanz als dynamische Bilanz und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: NB 1966, S. 149 - 158
- Stormberg, M. Zur Rechtsgrundlage der sog. Bilanzbündeltheorie, insbesondere der Zurechnung von Wirtschaftsgütern eines Gesellschafters zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft, in: DStR 1965 Nr. 5, S. 123 - 125

- Strobel, W. Betriebswirtschaftslehre und Wissenschaftstheorie, in: ZfbF 1968, S. 129 - 145
- Swoboda, P. Einflüsse der Besteuerung auf die Ausschüttungs- und Investitionspolitik von Kapitalgesellschaften, in: ZfbF 1967, S. 1 - 16
- Theis, J. Gewinnrealisierung bei unentgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsgutes von einem Personengesellschafter auf einen anderen? in: DB 1957, S. 728 - 729
- Die einkommensteuerliche Beurteilung der Realteilung von Unternehmen, in: FR 1963 Nr. 14, S. 220 - 221
- Anmerkung in: StRK 1964 VII, S. 1 - 3
- Thiel, R. Die Gewinnverwirklichung beim Tausch, in: DB 1958, S. 1431 - 1434
- Anmerkung in: StRK Anm. 15 Lfg V 63, R 325 EinkStG § 5 S. 1 - 5
- Realteilung von Personengesellschaften, in: BB 1963 Nr. 34, S. 1415 - 1419
- Das Ausscheiden von Mitunternehmern gegen Sachabfindung, in: FR 1964 Nr. 7, S. 146 - 148
- Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts. Die Realteilung der Personengesellschaft, in: StbJb 1965/66 Nr. 17, Köln 1966, S. 236 - 241
- Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft unter besonderer Berücksichtigung der Verwendung der Rechtsfigur der AG & Co. oder der GmbH & Co., in: Wpg 1966 Nr. 1 S. 11 - 15 und Nr. 2 S. 41 - 46

- Thiel, R. Sacheinlagen und Sachentnahmen bei Personen- und Kapitalgesellschaften, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1969/70 S. 145
- Tipke, K. Verschmelzung und Umwandlung im Verkehrssteuerrecht, in: DB 1968 Nr. 29, Beilage Nr. 17/68, S. 1 - 8
- Van der Velde, K. Die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, in: ZfhF 1950, S. 467 - 480
- von Wallis, H. Gewinnverwirklichung beim Tausch von Anlagegütern, in: FR 1956, S. 221 - 222

III. Rechtsprechung

1. Bundesverfassungsgericht

BVerfG v. 11. 5.1970 1 BvL 17/67 BGBl 1970 I, S. 1145

2. Reichsfinanzhof

RFH v. 15. 7.1931	VI A 329/31	RStB1 1931, S. 885
RFH v. 9. 5.1933	VI A 434/30	RStB1 1933, S. 999
RFH v. 17. 2.1937	VI A 83/37	StuW 1937, Nr. 196 oder GW-StRK II, S. 290
RFH v. 28. 1.1938	III 101/37	RStB1 1938, S. 372
RFH v. 3. 4.1940	VI 728/39	GW-StRK II, S. 189
RFH v. 10. 4.1940	VI 754/39	RStB1 1940, S. 596
RFH v. 29. 10.1941	VI 36/41	RStB1 1942, S. 1

3. Bundesfinanzhof

BFH v. 12.12.1951	I 75/51 U	BStB1 1952 III, S. 23
BFH v. 6. 5.1952	I 17/52 U	BStB1 1952 III, S. 183
BFH v. 3. 7.1952	IV 48/52 U	BStB1 1952 III, S. 256
BFH v. 25. 9.1956	I 256/55 U	BStB1 1957 III, S. 2
BFH v. 15.11.1957	VI 43/56 U	BStB1 1958 III, S. 68
BFH v. 6.12.1957	VI 166/56 U	BStB1 1958 III, S. 33
BFH v. 14. 1.1958	I 159/57 U	BStB1 1958 III, S. 75
BFH v. 16.12.1958	I D 1/57 S	BStB1 1959 III, S. 30
BFH v. 22. 9.1959	I 51/59 U	BStB1 1961 III, S. 1
BFH v. 19. 1.1960	I 29/59	HFR 1961 S. 2
BFH v. 17. 5.1960	I 165/59	DB 1960 S. 801
BFH v. 30. 9.1960	VI 137/59 U	BStB1 1960 III, S. 489
BFH v. 29.11.1960	I 117/60 S	BStB1 1961 III, S. 183
BFH v. 21. 8.1961	I 32/61 U	BStB1 1961 III, S. 500
BFH v. 20. 3.1962	I 63/61 U	BStB1 1962 III, S. 233
BFH v. 27. 3.1962	I 136/60 S	BStB1 1962 III, S. 273
BFH v. 25. 5.1962	I 78/61 S	BStB1 1962 III, S. 438

BFH v. 25. 5.1962	I	155/59 U	BStBl 1962 III, S. 351
BFH v. 25. 5.1962	I	182/60 U	BStBl 1962 III, S. 354
BFH v. 25. 5.1962	I	78/61 S	BStBl 1962 III, S. 438
BFH v. 24. 7.1962	I	280/61 U	BStBl 1962 III, S. 418
BFH v. 2.10.1962	I	256/61 U	BStBl 1962 III, S. 513
BFH v. 5. 7.1963	VI	333/61 U	BStBl 1963 III, S. 492
BFH v. 13.11.1963	Gr.S.	1/63 S	BStBl 1964 III, S. 124
BFH v. 7. 2.1964	VI	19/63 U	BStBl 1964 III, S. 328
BFH v. 9. 6.1964	I	287/63U	BStBl 1965 III, S. 48
BFH v. 6. 8.1964	IV	109/64 U	BStBl 1964 III, S. 642
BFH v. 28.10.1964	IV	102/64 U	BStBl 1965 III, S. 88
BFH v. 4.11.1965	IV	411/61 U	BStBl 1966 III, S. 49
BFH v. 25.11.1965	IV	216/64 S	BStBl 1966 III, S. 110
BFH v. 29.11.1965	Gr.S.	1/65 S	BStBl 1966 III, S. 142
BFH v. 16. 3.1967	IV	72/65	BStBl 1967 III, S. 318
BFH v. 12. 4.1967	VI R	187/66	BStBl 1967 III, S. 419
BFH v. 14. 4.1967	VI	9/65	BStBl 1967 III, S. 391
BFH v. 13. 7.1967	IV R	174/66	BStBl 1967 III, S. 751
BFH v. 26. 7.1967	I	138/65	BStBl 1967 III, S. 733
BFH v. 20. 3.1969	IV R	43/67	BStBl 1969 III, S. 463
BFH v. 16. 7.1969	I	266/65	BStBl 1970 II, S. 175

4. Finanzgerichte

FG Düsseldorf				
v. 28. 2.1961	I	43/58 F	nrkr	EFG 1961, S. 541
FG Düsseldorf				
v. 10. 5.1961	I	54/58 F	nrkr	EFG 1962, S. 58
FG Düsseldorf				
v. 18.12.1968	VII	11/66 E	nrkr	EFG 1969, S. 229
FG Rheinland-Pfalz				
v. 21. 5.1963	I	40/63	rkr	EFG 1963, S. 561
FG München				
v. 16.12.1969	II	73/68	nrkr	EFG 1970, S. 329
FG Münster				
v. 12. 9.1968	I	1268/66 F	rkr	EFG 1969, S. 178

FG Baden-Württemberg				
v. 27. 2.1969	III 14-15/68	nrkr	EFG 1969, S. 353	
FG Baden-Württemberg				
v. 4. 6.1969	V 320/68	nrkr	EFG 1969, S. 531	

L e b e n s l a u f

Am 30. September 1935 wurde ich als Sohn des Bäckers und Konditors Wilhelm Kungl und seiner Ehefrau Rosa, geb. Reitz, in Városlöd, Ungarn, geboren.

Die Grundschulausbildung begann ich in Budakalász bei Budapest 1942 und schloß sie 1948 nach kriegsbedingter Unterbrechung in München ab.

Anschließend trat ich 1948 in die Städt. Wirtschafts-Oberrealschule in München ein und schloß 1957 mit dem Abitur und Hochschulberechtigung an allen Fakultäten ab.

Im Wintersemester 1957/58 immatrikulierte ich mich an der Universität München und absolvierte im Sommersemester 1962 mit der Diplomprüfung für Kaufleute. Ein fünfsemestriges Parallelstudium der Rechte habe ich nicht abgeschlossen.

Ab 1958 war ich in den Sommerferien und nach dem Studium voll bis Ende 1964 in einem größeren Wirtschaftsprüferbüro erst als Assistent, später als Prüfungsleiter und Steuersachbearbeiter tätig. Seit 1965 bin ich als Steuerberater selbständig.

München, Mai 1971

